EDITURA ECONOMICĂ

Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate

Partea I

GHID PRACTIC DE APLICARE A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Partea I

Lucrare elaborată sub coordonarea
Ministerului Finanțelor Publice

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: **Florin ERHAN**

Coperta: **Adriana POPESCU**

Revizie text: **Dan CRISTE**

Tehnoredactare computerizată: **Petronella ANDREI**
Elena MILEA
Luminița DRAGOMIR

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
Ghid practic de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate – București: Editura Economică, 2001-
2 vol. ; 24 cm
ISBN 973-590-572-8
Partea I. – 2001. 368 p. – ISBN 973-590-573-6

657

Scanned with OKEN Scanner

GHID PRACTIC DE APLICARE A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Partea I

Lucrare elaborată sub coordonarea
Ministerului Finanțelor Publice

EDITURA ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-590-572-8
ISBN 973-590-573-6 (partea 1)

Copyright © Editura Economică, 2001

Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice:

- Manolescu Maria – Secretar de Stat
- Cristescu Nicolae – Director
- Petre Georgeta – Director adjunct
- Lazăr Alexandra – Șef serviciu
- Drăgoi Mariana – Șef birou
- Antofie Marina – Consilier I/A
- Ghineț Doina – Consilier I/A
- Iordache Elena – Consilier I/A
- Amuza Conabie Anca – Consilier I/A
- Popescu Roxana – Consilier I/A
- Iorgulescu Raymonda – Expert
- Julean Ileana Monica – Expert

EDITURA ECONOMICĂ
78101, BUCUREȘTI, sector 1,
Calea Griviței nr. 21, etaj VII;
tel./fax: 231.55.77; 231.55.78;
231.55.79; 231.55.80;
312.97.17; 312.22.48; 650.73.45;
E-mail: *edecon@edecon.ro;*
office@edeconomica.com;
http: *//www.edecon.ro;*
www.edeconomica.com

Comenzi la:

EDITURA ECONOMICĂ
DISTRIBUȚIE
Calea Dorobanților nr. 31-33;
tel.: 210.63.07; 210.63.08;
tel./fax: 210.73.10;
http: *//www.e-economicshop.com*

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Accelerarea procesului de privatizare, dezvoltarea pieței de capital și a economiei libere de piață, precum și accentuarea procesului de globalizare economică, au impus dezvoltarea continuă a sistemului de contabilitate românesc, urmărindu-se o cât mai bună armonizare cu prevederile Directivelor Europene și ale Standardelor Internaționale de Contabilitate.

În acest sens, evoluțiile înregistrate în domeniul contabil au fost corelate cu cele înregistrate pe plan european și internațional, unde se manifestă tot mai evident tendința de a se asigura un cadru comun, internațional agreat, de întocmire și prezentare a situațiilor financiare prin care să se ofere informații relevante și credibile investitorilor prezenți și potențiali, creditorilor financiari, managerilor, instituțiilor guvernamentale și celorlalți utilizatori interesați de informația financiar-contabilă.

Pornind de la faptul că una din prioritățile Guvernului României pentru realizarea obiectivelor propuse prin strategia de aderare la Uniunea Europeană o reprezintă perfecționarea mediului de afaceri, în vederea accelerării procesului de atragere a investițiilor de capital autohton și internațional, ca o condiție a evoluției economice, trebuie menționat rolul sistemului de contabilitate și de audit financiar ca factor esențial în acest demers, tocmai prin importanța calității informației contabile pentru decident, indiferent dacă acesta este investitor, creditor financiar sau manager.

În acest context, dezvoltarea unui sistem contabil și de audit financiar compatibil pe plan european și internațional, aplicarea corectă în practică a acestuia dă rigoarea atât de necesară mai ales economiilor în tranziție și conduce la creșterea încrederii investitorilor interni și internaționali, dar și a instituțiilor de credit, de asigurare-reasigurare și a pieței de capital în general, prin protecția pe care informația contabilă construită și auditată corespunzător o oferă.

Pornind tocmai de la aceste obiective, în sistemul românesc de contabilitate s-a realizat, începând cu anul 2001, o structurare a societăților comerciale în două mari categorii. O primă categorie o reprezintă societățile tranzacționate pe piața de capital, precum și celelalte societăți comerciale sau naționale, companii naționale și regii autonome mari, care au interesul să atragă resurse financiare pe calea investițiilor de capital, dar și a împrumuturilor interne sau externe, după caz, iar cea de a doua categorie o reprezintă întreprinderile comerciale mici și mijlocii, în cazul cărora informația contabilă este subordonată cerințelor unei game mai restrânse de utilizatori.

Standardele Internaționale de Contabilitate se adresează cu prioritate primei categorii de unități, în corelare cu această cerință derulându-se Programul de dezvoltare a sistemului contabil românesc.

Structura reglementărilor contabile care se adresează acestei categorii de unități este următoarea:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

Scanned with OKEN Scanner

- Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001;

- Standardele Internaţionale de Contabilitate, emise de Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate.

Prezentul ghid practic ***nu are caracter de reglementare***, scopul acestuia fiind acela de a facilita înţelegerea conceptelor, principiilor şi a problematicii de ansamblu a Standardelor Internaţionale de Contabilitate în condiţii de aplicare a raţionamentului profesional.

Şi în acest cadru, adresăm administratorilor unităţilor care aplică Standardele Internaţionale de Contabilitate, ca, în baza răspunderii pe care Legea contabilităţii le-o conferă privind organizarea şi conducerea contabilităţii şi a prevederilor art. 6 din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, să adopte programe proprii prin care să asigure măsurile necesare de implementare.

Programele proprii de acţiune va trebui să cuprindă, cel puţin, aspecte legate de:

a) desemnarea colectivului de specialişti cu atribuţii în elaborarea situaţiilor financiare potrivit Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate;

b) asigurarea faptului că aceşti specialişti au nivelul de cunoştinţe necesare şi participă la o formă de pregătire pe problemele respective;

c) analiza modului în care sistemul informaţional al unităţii şi sistemul informatic financiar-contabil răspund cerinţelor impuse de aplicarea reglementărilor aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001;

d) stabilirea măsurilor privind organizarea activităţii de audit intern, în baza Ordinului ministrului finanţelor nr. 1267/2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern (Cadrul general), publicat în M. Of. nr. 480/2.10.2000.

Prin activitatea de audit intern, societăţile comerciale sunt protejate împotriva riscurilor specifice şi, ca urmare, o organizare corespunzătoare a acesteia trebuie să răspundă cel puţin următoarelor cerinţe:

- evaluarea corectă a managementului pe toate funcţiile societăţii comerciale (producţie, aprovizionare-desfacere, financiar-contabilă, cercetare-dezvoltare etc.);
- evaluarea funcţionării corespunzătoare a formelor de control la nivelul societăţii (control operativ, control financiar preventiv, control de gestiune, control financiar intern etc.);
- existenţa procedurilor pentru ansamblul operaţiunilor derulate de societate (pornind de la întocmirea documentelor primare, până la întocmirea situaţiilor financiare). Aceste proceduri se vor concretiza în „manuale de proceduri", adaptate la specificul fiecărei societăţi;

Scanned with OKEN Scanner

e) stabilirea comisiei pentru elaborarea politicilor contabile (metoda de amortizare şi politica în domeniul reevaluării activelor imobilizate, metoda de evaluare a stocurilor, capitalizarea costului îndatorării etc.), respectiv a comisiei pentru inventarierea şi evaluarea activelor şi pasivelor deţinute, în funcţie de situaţiile concrete ale fiecărei societăţi. De regulă, din aceste comisii trebuie să facă parte specialişti în domeniul economic şi tehnic, cunoscători ai activităţii societăţii, precum şi ai strategiei urmate de aceasta.

Prezentul ghid practic oferă societăţilor care aplică Programul de dezvoltare a sistemului de contabilitate aprobat prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 soluţii concrete de rezolvare a cerinţelor Standardelor Internaţionale de Contabilitate, în principal a celor aplicabile în anul 2001.

Nu am socotit necesar să prezentăm lămuriri suplimentare în ce priveşte aplicarea Standardului Internaţional de Contabilitate 1, întrucât conţinutul situaţiilor financiare, al notelor explicative şi al celorlalte elemente de detaliu cuprinse în reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 acoperă corespunzător cerinţele acestui standard.

În această primă parte a ghidului nu a fost cuprinsă problematica practică privind standardele care se referă la grupurile de societăţi şi la conturile consolidate, întrucât aceste standarde împreună cu Normele privind consolidarea conturilor, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 772/2000, fac în acest an obiectul experimentării pe un eşantion reprezentativ de societăţi de grup, urmare căreia se va elabora şi ghidul practic corespunzător.

Nu au fost cuprinse, de asemenea, în această parte a ghidului standardele referitoare la instrumentele financiare, întrucât procesul de implementare vizează cu prioritate instituţiile financiare şi de credit, începând cu anul 2002.

De asemenea, unele standarde, aşa cum sunt cele privind contabilitatea şi raportarea planurilor de pensii şi beneficiile angajaţilor, nu au fost cuprinse în ghid, întrucât practica societăţilor comerciale româneşti nu a fost reprezentativă până în prezent şi nu s-a putut face un experiment corespunzător.

Standardele respective se aplică în funcţie de situaţiile concrete existente în întreprinderile care intră sub incidenţa programului de implementare.

Am considerat necesară, însă, prezentarea unor aspecte practice legate de primul an de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi a unor aspecte privind aplicarea raţionamentului profesional, a principiului pragului de semnificaţie şi a celui privind prevalenţa economicului faţă de juridic.

Trebuie menţionat că studiile de caz au fost întocmite pe baza ediţiei 2000 a Standardelor Internaţionale de Contabilitate, acest ghid practic fiind un prim pas în sprijinul aplicării, sperăm cât mai corecte, a noilor reglementări în domeniul contabilităţii şi, cu siguranţă, va fi continuat pe tot parcursul procesului de implementare.

Dorim ca şi pe această cale să adresăm mulţumirile noastre Departamentului pentru Dezvoltare Internaţională al Guvernului Marii Britanii, care a finanţat programul de asistenţă pentru România în domeniul contabilităţii, directorului acestui program, domnul Neale King, precum şi competentei echipe de consultanţi ai Institutului Experţilor Contabili din Scoţia (ICAS), condusă de doamnă Aileen Beattie, director al

Scanned with OKEN Scanner

Departamentului de contabilitate şi audit din acest institut, al căror sprijin a fost hotărâtor în derularea întregului program de dezvoltare a sistemului de contabilitate şi audit financiar în România, pornind de la faza de analiză diagnostic, elaborarea şi publicarea reglementărilor, până la traducerea în limba română a ediţiilor 2000 şi 2001 ale Standardelor Internaţionale de Contabilitate.

Considerăm că, fără acest sprijin, cu toate eforturile şi disponibilitatea specialiştilor noştri, aceşti paşi decisivi în procesul de armonizare contabilă europeană şi internaţională nu ar fi fost posibil de realizat.

Menţionăm că programul de asistenţă al Guvernului Marii Britanii va continua cel puţin până în anul 2003.

Standardele Internaţionale de Contabilitate care fac obiectul prezentului ghid practic au fost experimentate pe un eşantion reprezentativ de 13 societăţi comerciale.

Folosim acest prilej pentru a adresa mulţumirile noastre conducătorilor unităţilor respective şi specialiştilor direcţiilor de profil din aceste unităţi pentru eforturile suplimentare impuse de derularea fazei-pilot, prilej cu care am avut posibilitatea să ne confruntăm cu situaţii concrete şi reale de aplicare practică a cerinţelor standardelor.

Totodată, considerăm că şi procesul de experimentare pe grupul de societăţi-pilot a contribuit la clarificarea multor probleme, inclusiv la înţelegerea modului de aplicare a principiilor contabile noi şi a politicilor contabile, în funcţie de situaţiile concrete din fiecare unitate.

În tot acest proces, un sprijin real a fost acordat de firmele internaţionale de profil care activează în România (PriceWaterHouseCoopers, Arthur Andersen, Deloitte & Touche, KPMG, Ernst & Young), care, atât pe parcursul procesului de experimentare la societăţile cuprinse în programul-pilot, în cadrul numeroaselor reuniuni de lucru organizate, cât şi ulterior, în procesul de definitivare a lucrării, au manifestat multă disponibilitate şi implicare profesională.

Nu în ultimul rând, aducem mulţumiri inimosului colectiv de specialişti ai direcţiei de profil din Ministerul Finanţelor Publice, care nu au precupeţit nici un efort în derularea acestui complex program de înţelegere, asimilare şi susţinere a implementării cerinţelor Directivelor Europene şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate.

În speranţa că tot ceea ce s-a realizat până în prezent vă este util şi că procesul de comunicare între practică şi instituţia de reglementare va fi permanent şi reciproc susţinut, vă urăm succes!

Maria Manolescu

Secretar de Stat
Ministerul Finanţelor Publice

Scanned with OKEN Scanner

Colectivul de lucru din cadrul societăților comerciale şi companiilor naționale care au colaborat la realizarea fazei de experimentare a Standardelor Internaționale de Contabilitate

1. **ADMINISTRAȚIA NAȚIONALĂ A DRUMURILOR**	Petrescu Aurel – dir. gen. adj. economic Iancu Daniela – şef birou Mărăşescu Alina-Tincuța – economist Lupescu Mihaela – economist Niță Irina – economist Colceru Alexandra – economist
2. **S.C. ALRO S.A. SLATINA**	Nițu Marin – director economic Simion Elena – şef serviciu contabilitate Babolea Lia – şef serviciu financiar Stăncilă Ana – economist Marica Călin – economist
3. **S.C. ARCTIC S.A. GĂEŞTI**	Morar Ligia – contabil-şef Radu Ioana – şef financiar-contabilitate Ştefănescu Marilena – controlor financiar Boboc Virgil – analist financiar
4. **S.C. AUTOLIV S.A. BRAŞOV**	Mihai Iulian – director economic Diaconescu Monica – economist Bita Veronica – economist
5. **S.C. AUTOMOBILE DACIA S.A. PITEŞTI**	Michel Pierre – director executiv financiar Rotaru Cristian – director contabilitate trezorerie Oprea Valerică – director secretariat executiv Gaiseanu Lucreția – şef serviciu Ghițulescu Cora – şef serviciu
6. **COMBINATUL SIDERURGIC SIDEX S.A. GALAȚI**	Mihail Constantin – director executiv – şef departament financiar contabil Polodeanu Elena – director contabilitate Popescu Natalia – şef serviciu contabilitate Prahoveanu Alina – economist Ciută Camelia – economist Ciută Sergiu – economist Marin Luminița – economist Mazuru Mihaela – economist Zaharia Ana Maria – economist

Scanned with OKEN Scanner

7. **S.C. COMPA S.A. SIBIU**	Savu Simona – şef serviciu contabilitate Coman Adriana – şef serviciu controlling Boanfa Ioana – şef serviciu financiar Marin Ancuţa – economist Ilcusiu Maria – economist
8. **SOCIETATEA COMERCIALĂ COMPANIA NAŢIONALĂ DE TRANSPORTURI AERIENE TAROM S.A. BUCUREŞTI**	Dinică Ştefan – director financiar Caravan Maresi – contabil-şef Cristache Violeta – şef serviciu contabilitate Tarcă Denisa – şef serviciu decontări Pavlu Elisabeta – şef serviciu contabilitate venituri Bogdan Marin – şef serviciu trezorerie Mărculescu Mariana – şef serviciu contabilitate vânzări
9. **S.C. EXCELENT S.A. BUCUREŞTI**	Beciu Mihaela – director economic Mocanu Maria – şef serviciu contabilitate
10. **S.C. MOBILROM S.A. BUCUREŞTI**	Patriciu Carmen – contabil-şef Ionescu Gabriela – şef serv. control financiar Lintaru Elena – economist Iliescu Dana – economist
11. **S.C. POLICOLOR S.A. BUCUREŞTI**	John Ball – vicepreşedinte financiar Firică Anca – director financiar Buleandra Eliza – contabil-şef Giurgea Aurelian – director control financiar intern
12. **SOCIETATEA NAŢIONALĂ DE TRANSPORT GAZE NATURALE TRANSGAZ S.A. MEDIAŞ**	Pamfilie Ana – economist Lupean Marius – economist Andrei Ioana – economist
13. **S.C. TERAPIA S.A. CLUJ-NAPOCA**	Codreanu Sanda – director general adjunct Rusu Maria – contabil-şef Cora Valeria – şef birou contabilitate Iuga Florica – şef birou financiar Carpiuc Florica – economist Moldovan Marcela – economist

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

Prefață 5

Colectivul de lucru din cadrul societăților comerciale
și companiilor naționale care au colaborat la realizarea fazei
de experimentare a Standardelor Internaționale de Contabilitate 9

Secțiunea I

Prezentarea Standardelor Internaționale de Contabilitate 13

1. Imobilizări și stocuri 15

IAS 16. Terenuri și mijloace fixe 15
IAS 38. Active necorporale 35
IAS 17. Leasing 54
IAS 2. Contabilitatea stocurilor 78

2. Venituri și subvenții 91

IAS 11. Contractele de construcții 91
IAS 18. Venituri 99
IAS 20. Contabilitatea subvențiilor guvernamentale
și prezentarea informațiilor legate
de asistența guvernamentală 114

3. Tratamentul contabil al impozitului pe profit 127

IAS 12. Impozitul pe profit 127

4. Diferențe de curs valutar și costurile îndatorării 157

IAS 21. Efectele variației cursurilor de schimb valutar 157
IAS 23. Costurile îndatorării 170

5. Prezentarea elementelor în situațiile financiare 181

IAS 7. Situațiile fluxurilor de numerar 181
IAS 8. Profitul net sau pierderea netă a perioadei,
erori fundamentale și modificări
ale politicilor contabile 200

Scanned with OKEN Scanner

IAS 10. Evenimente ulterioare datei bilanţului 214
IAS 33. Rezultatul pe acţiune 219
IAS 37. Provizioane, datorii şi active contingente 232

6. Funcţiunea contabilă a conturilor nou introduse 245

Secţiunea a II-a

Exemple privind aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Contabilitate 251

Aspecte generale 253

1. Operaţiuni specifice Standardelor Internaţionale de Contabilitate (altele decât IAS 29) 257

2. Operaţiuni specifice Standardului Internaţional de Contabilitate 29, Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste 285

Secţiunea a III-a

Raţionamentul profesional şi pragul de semnificaţie 309

1. Aspecte legate de raţionamentul profesional în ceea ce priveşte aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate 311

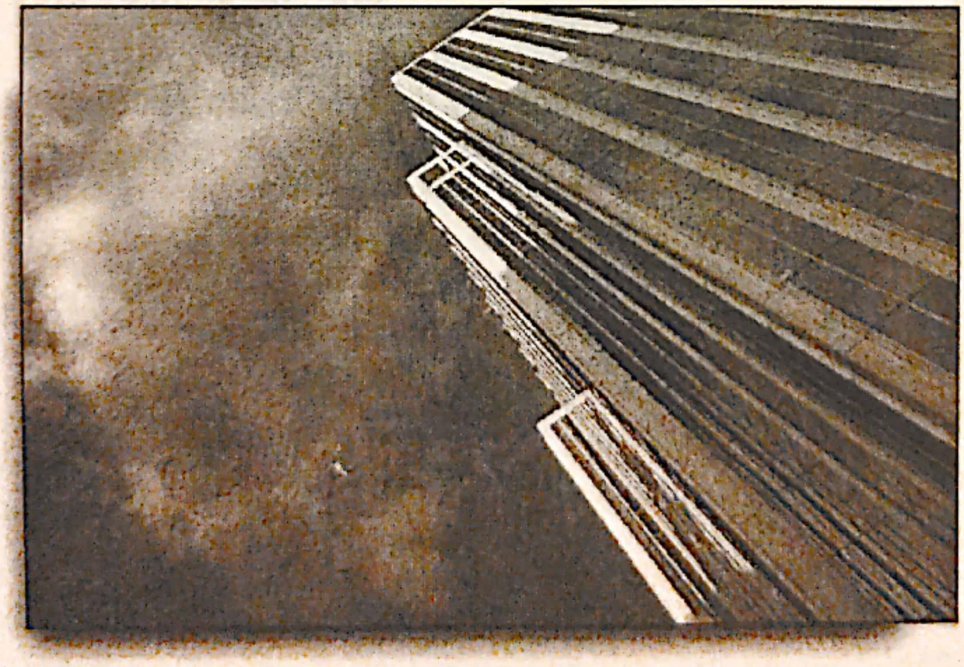
2. Exemplu de situaţii financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate 319

Prezentarea societăţilor comerciale care au participat la programul-pilot de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate 355

Scanned with OKEN Scanner

SECȚIUNEA I

PREZENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE



Scanned with OKEN Scanner

1. IMOBILIZĂRI ŞI STOCURI

IAS 16

TERENURI ŞI MIJLOACE FIXE

Descrierea tratamentului contabil pentru terenuri şi mijloace fixe. Problema principală în contabilizarea terenurilor şi a mijloacelor fixe este identificarea momentului de recunoaştere a acestor active, a valorii contabile şi a amortizării aferente.

Recunoaşterea terenurilor şi a mijloacelor fixe ca active se face conform definiției şi criteriilor de recunoaştere pentru un activ, aşa cum sunt ele definite în „Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare".

Aria de aplicabilitate

IAS 16 trebuie aplicat în contabilitatea terenurilor şi a mijloacelor fixe, exceptând cazul când un alt standard prevede sau permite o abordare contabilă diferită.

Exemple de abordări diferite cuprinse în alte standarde care permit recunoaşterea inițială a valorii contabile a terenurilor şi a mijloacelor fixe:

- IAS 22, Combinări de întreprinderi, permite ca terenurile şi mijloacele fixe achiziționate dintr-o combinare de întreprinderi să fie evaluate inițial la valoarea justă, chiar dacă aceasta este superioară costului;
- IAS 25, Contabilitatea investițiilor financiare, permite tratamentul investițiilor în bunuri imobiliare ca mijloace fixe, în conformitate cu IAS 16, sau ca investiții pe termen lung, în conformitate cu IAS 25.

Prevederile standardului nu sunt aplicabile pentru:

- păduri şi resurse naturale care se regenerează prin natura lor;
- concesiuni miniere, prospecțiuni şi extracție de minereu, de petrol, de gaze naturale şi resurse naturale neregenerabile în mod natural.

Definiții

Terenurile şi mijloacele fixe sunt imobilizări corporale:

- deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

Scanned with OKEN Scanner

– posibil a fi utilizate pe parcursul a mai multor perioade.

Amortizarea reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.

Durata de viaţă utilă reprezintă:

– perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării; sau
– numărul unităţilor produse sau al unor unităţi similare estimate a fi obţinute prin folosirea activului respectiv.

Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar ori valoarea justă a altor contraprestaţii efectuate pentru achiziţionarea unui activ, la data achiziţiei sau a construcţiei acestuia.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează că o va obţine pentru un activ la sfârşitul duratei de viaţă utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cesiune previzionate.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv.

Pierderea din depreciere reprezintă diferenţa dintre valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă.

Valoarea contabilă reprezintă valoarea la care un activ este recunoscut în bilanţ după scăderea amortizării cumulate până la acea dată, precum şi a pierderilor cumulate din depreciere.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare substituită costului în situaţiile financiare, din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Recunoaşterea terenurilor şi a mijloacelor fixe

Terenurile şi mijloacele fixe sunt recunoscute ca active atunci când îndeplinesc, cumulativ, condiţiile:

– este posibilă generarea de beneficii economice viitoare către întreprindere, aferente activului respectiv; şi
– costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

- O întreprindere demonstrează că un element satisface primul criteriu de recunoaştere ca activ, stabilind gradul de certitudine a fluxului beneficiilor economice viitoare pe baza evidenţei disponibile în momentul recunoaşterii iniţiale. Ca urmare a acestei certitudini, întreprinderea trebuie să preia atât beneficiile, cât şi riscurile aferente activului.
- Al doilea criteriu de recunoaştere, evaluarea credibilă a costului activului, este de obicei satisfăcut deoarece la cumpărarea activului costul de achiziţie sau cheltuielile ocazionate de achiziţie sunt identificabile în mod cert. În cazul obţinerii unui mijloc fix în regie proprie, măsurarea obiectivă a costului poate fi obţinută luând în considerare tranzacţiile efectuate cu terţii pentru achiziţionarea de materiale, forţă de muncă şi alte intrări efectuate în procesul de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Elementele individuale din cadrul terenurilor şi al mijloacelor fixe se identifică utilizând raționamentul profesional în funcție de specificul întreprinderii.

Majoritatea pieselor de schimb şi a echipamentului de service sunt înregistrate, de regulă, ca stocuri şi sunt recunoscute ca cheltuieli, pe măsură ce sunt consumate.

Atunci când întreprinderea se aşteaptă să folosească piesele de schimb şi echipamentele pe mai multe perioade, acestea se pot încadra în categoria terenurilor şi a mijloacelor fixe.

De asemenea, sunt considerate mijloace fixe şi acele piese de schimb sau echipamente de service care se folosesc neregulat doar în legătură cu alte mijloace fixe şi care se amortizează pe o perioadă ce nu depăşeşte durata de viață utilă a respectivului mijloc fix.

Dacă părțile componente ale unui activ au durate de viață utilă diferite sau aduc beneficii întreprinderii într-un mod diferit, acestea se contabilizează separat, utilizându-se rate şi metode de amortizare diferite.

Exemplu

O întreprindere care are ca obiect de activitate producția de ciocolată achiziționează o linie tehnologică care conține printre altele şi matrița în care se toarnă ciocolata. Deoarece matrița are o durată de utilizare mai mică decât utilajul şi, totodată, se poate uza moral din cauza cerințelor pieței (nu mai este cerută pe piață forma respectivei ciocolate), aceasta se contabilizează ca activ separat.

În anumite situații se pot achiziționa terenuri şi mijloace fixe cu scopul sporirii gradului de siguranță sau de protecție a mediului şi al obținerii de către întreprindere a unor noi beneficii viitoare.

Achiziționarea unor asemenea imobilizări, chiar dacă nu cresc în mod direct beneficiile economice viitoare ale unui mijloc fix, poate fi necesară pentru ca întreprinderea să obțină beneficii economice viitoare din celelalte active ale sale.

Măsurarea inițială a terenurilor şi a mijloacelor fixe

Un element al terenurilor şi al mijloacelor fixe care este recunoscut ca activ trebuie măsurat inițial la costul său.

➢ Componentele costului

Costul unui element al terenurilor şi al mijloacelor fixe este format din prețul de cumpărare, taxele vamale, alte taxe nerecuperabile, precum şi toate celelalte cheltuieli direct legate de punerea în funcțiune a activului. Toate reducerile comerciale sunt scăzute pentru a calcula prețul de cumpărare.

Exemple de costuri direct atribuibile:

- costul de amenajare a amplasamentului;
- costurile inițiale de livrare şi manipulare;
- costurile de montaj;
- onorariile personalului de specialitate (arhitecți, ingineri etc.);
- costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului, în condițiile în care costul

Scanned with OKEN Scanner

este recunoscut ca un provizion, conform IAS 37, Provizioane, datorii și active contingente.

Conform standardului, în costul inițial al mijloacelor fixe se includ și costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață a acestuia. Aceste costuri se reflectă prin constituirea unui provizion corespunzător. Costul estimat al lucrărilor de demontare și mutare va fi înregistrat în contul de profit și pierdere de-a lungul vieții mijlocului fix, prin includerea în cheltuiala anuală cu amortizarea.

Exemplu

O întreprindere de exploatare petrolieră achiziționează o sondă de extracție în valoare de 9.000.000 mii lei. Întreprinderea estimează că la terminarea extracției va efectua cheltuieli cu demontarea, mutarea activului și restaurarea amplasamentului în valoare de 1.000.000 mii lei. Durata de viață utilă a mijlocului fix este de 10 ani.

1. Înregistrarea în contabilitate a sondei petroliere achiziționate

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“	=	%	10.000.000.000
		404 „Furnizori de imobilizări“	9.000.000.000
		1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea“	1.000.000.000

2. Înregistrarea amortizării anuale de 1.000.000.000 lei (10.000.000.000/10 ani)

6811 „Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	1.000.000.000

3. Efectuarea cheltuielilor cu demontarea și mutarea activului la expirarea perioadei de utilizare se înregistrează după natura lor astfel:

- cheltuieli cu materiale consumabile în valoare de 600.000.000 lei

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	302 „Materiale consumabile“	600.000.000

- cheltuieli cu salariile datorate, în valoare de 200.000.000 lei

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate“	200.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu prestațiile facturate de terți, în valoare de 400.000.000 lei

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	401 „Furnizori“	400.000.000

4. Anularea provizionului constituit cu această destinație

1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea“	=	7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	1.000.000.000

Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung pot fi capitalizate ca parte din costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de IAS 23 și de Interpretarea SIC-2, în cazul în care se aplică tratamentul alternativ prevăzut de acestea.

Cheltuielile administrative și celelalte cheltuieli de regie nu sunt componente ale costului terenurilor și mijloacelor fixe, exceptând situația în care acestea pot fi atribuite direct achiziționării activului sau punerii în funcțiune a acestuia.

Costurile de constituire și costurile care preced producția nu sunt parte a costului activului, cu excepția cazului în care acestea s-au efectuat pentru punerea în funcțiune a activului.

Pierderile inițiale din exploatare apărute înainte ca activul să atingă parametrii planificați sunt recunoscute drept cheltuială.

Exemplu

Pentru instalarea unei linii tehnologice de patiserie s-au efectuat următoarele cheltuieli:

- Cost achiziție utilaj	827.500 mii lei
- Cheltuieli cu proiectul de amplasare	8.200 mii lei
- Taxe vamale achitate	21.700 mii lei
- Cheltuieli cu montajul utilajului	10.600 mii lei
- Cheltuieli cu amenajarea clădirii	57.800 mii lei
- Cheltuieli cu paza utilajelor	6.200 mii lei
- Cheltuieli cu pierderea tehnologică a primei producții	10.600 mii lei
- Cheltuieli cu reclama pentru lansarea noilor produse	12.800 mii lei
- Cheltuieli cu dobânzi la linia de credit	7.600 mii lei
Total	963.000 mii lei

Valoarea totală a cheltuielilor ce se pot capitaliza este de 925.800 mii lei.

Nu au fost capitalizate cheltuielile cu paza utilajului (6.200 mii lei), deoarece s-a considerat o cheltuială administrativă, paznicii supraveghind și alte obiective. De asemenea, nu s-au capitalizat cheltuielile cu pierderea aferentă primei producții

Scanned with OKEN Scanner

(10.600 mii lei) şi cu promovarea gamei de produse (12.800 mii lei). Cheltuiala cu dobânzile pentru achitarea creditului (7.600 mii lei) nu s-a capitalizat, deoarece politica firmei este de a le considera cheltuieli aferente exercițiului.

1. Înregistrarea contabilă a mijlocului fix

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)“	=	%	925.800.000
		404 „Furnizori de imobilizări“	904.100.000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	21.700.000

2. Înregistrarea contabilă a celorlalte cheltuieli care nu au fost capitalizate

- cheltuieli cu paza utilajului

628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi“	=	401 „Furnizori“	6.200.000

- cheltuieli cu materiale aferente pierderii din prima producție

602 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	302 „Materiale consumabile“	10.600.000

- cheltuieli cu promovarea şi reclama produselor

623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	401 „Furnizori“	12.800.000

- cheltuieli cu dobânzile curente aferente liniei de credit angajate pentru achiziția de mijloace fixe

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung“	7.600.000

Costul unui mijloc fix construit în regie proprie este determinat folosind aceleaşi principii ca şi pentru un activ achiziționat.

Dacă întreprinderea produce active similare în scopul comercializării, atunci costul activului este acelaşi cu costul de producție a acelui activ destinat vânzării (vezi IAS 2, Contabilitatea stocurilor).

Cheltuielile reprezentând rebuturi, manoperă sau alte consumuri peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Costul unui activ deținut de locatar în cadrul unui contract de leasing financiar este determinat conform principiilor prevăzute în IAS 17, Leasing.

Scanned with OKEN Scanner

➢ Schimburi de active

Costul terenurilor şi al mijloacelor fixe achiziționate prin schimbul total sau parțial cu un alt activ de aceeaşi natură sau cu un alt activ este determinat la valoarea justă a activului primit în schimb, care este echivalentă cu valoarea justă a activului cedat. Această valoare justă poate fi corectată cu valoarea oricăror sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

Notă: Legislația națională nu permite schimburi de active. Un schimb de active va fi contabilizat ca o achiziție și cedare de active, eventualele câștiguri sau pierderi fiind recunoscute în contul de profit și pierdere.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura terenurilor şi a mijloacelor fixe care a fost deja recunoscut trebuie adăugate valorii contabile a activului numai atunci când se estimează că întreprinderea va obține beneficii economice suplimentare față de performanțele estimate inițial. Toate celelalte cheltuieli ulterioare trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

Cheltuielile ulterioare sunt recunoscute ca active numai atunci când acestea îmbunătățesc performanțele inițiale ale terenurilor şi mijloacelor fixe recunoscute ca active.

Exemple de îmbunătățiri care duc la creşterea beneficiilor economice viitoare:

- modificarea unui mijloc fix pentru a-i mări durata de viață utilă, inclusiv sporirea capacității acestuia;
- modernizarea unor componente ale mijloacelor fixe cu scopul de a obține îmbunătățiri substanțiale ale calității producției;
- adoptarea unui nou proces de producție care permite reducerea substanțială a costurilor de exploatare estimate inițial.

Cheltuielile privind reparațiile sau întreținerea terenurilor şi a mijloacelor fixe sunt efectuate cu scopul de a obține sau de a păstra nivelul beneficiilor viitoare pe care o întreprindere se aşteaptă să le obțină pe baza performanțelor estimate inițial.

Aceste cheltuieli sunt înregistrate în contabilitate atunci când au loc.

Exemplul 1

Pentru linia tehnologică existentă de producție a ciocolatei s-au achiziționat „lanțuri" (piese de schimb) în valoare de 20.000 mii lei, în vederea înlocuirii celor uzate şi a restabilirii parametrilor inițiali de funcționare. Linia funcționează de peste 15 ani şi are valoarea contabilă de 18.000 mii lei. Montarea lanțurilor a necesitat o cheltuială de 400 mii lei.

Deşi au fost mai mari decât valoarea activului, costurile lanțurilor nu au fost capitalizate deoarece prin înlocuirea pieselor de schimb uzate nu s-a îmbunătățit performanța liniei tehnologice, aceasta fiind adusă doar în stare de funcționare.

Scanned with OKEN Scanner

1. Înregistrarea cheltuielilor cu piesele de schimb

6024		401	
„Cheltuieli privind piesele de schimb“	=	„Furnizori“	20.000.000

2. Înregistrarea cheltuielilor cu montajul pieselor de schimb

628		401	
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“	=	„Furnizori“	400.000

Exemplul 2

Pentru autoturismele din dotarea departamentului de vânzări s-au procurat carburatoare mai performante care să reducă consumul de carburant cu 20% și, de asemenea, s-au înlocuit șasiurile acestor autoturisme cu altele noi.

Costul carburatoarelor a fost de 8.000 mii lei, iar costul șasiurilor a fost de 1.400 mii lei.

Costul carburatoarelor înlocuite este recunoscut ca activ deoarece are ca scop reducerea costurilor și se așteaptă creșterea beneficiilor în viitor, iar costul șasiurilor este recunoscut și se înregistrează ca o cheltuială deoarece nu se îmbunătățesc performanțele estimate inițial.

1. Înregistrarea carburatoarelor ca active

2133		404	
„Mijloace de transport“	=	„Furnizori de imobilizări“	8.000.000

2. Înregistrarea șasiurilor înlocuite

6024		3024	
„Cheltuieli privind piesele de schimb“	=	„Piese de schimb“	1.400.000

Tratamentul contabil abordat în cazul cheltuielilor efectuate ulterior achiziționării unui teren sau mijloc fix depinde de factorii care au fost luați în considerare la evaluarea inițială și la recunoașterea elementelor aferente și de posibilitatea de recuperare a acestor cheltuieli ulterioare.

Cheltuielile ulterioare efectuate pentru readucerea mijlocului fix în situația de a realiza beneficii economice viitoare se capitalizează cu condiția ca acestea să nu depășească valoarea recuperabilă a activului.

De exemplu, la achiziționarea unei hale industriale pentru desfășurarea activității de exploatare, întreprinderea se așteaptă ca în viitor să realizeze cheltuieli cu renovarea halei respective pentru ca aceasta să fie în stare de funcționare. Astfel, cheltuielile cu renovarea vor fi adăugate la valoarea contabilă a clădirii în măsura în care aceste cheltuieli pot fi recuperate din utilizarea în viitor a halei industriale la capacitatea sa normală de funcționare.

În unele cazuri, componente importante din cadrul imobilizărilor corporale pot necesita înlocuiri la intervale regulate de timp. Aceste componente sunt

Scanned with OKEN Scanner

contabilizate ca active distincte, pentru că ele au durate de viață utilă diferite de cea a activului din care fac parte.

Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale

- **Tratament contabil de bază**

Ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie prezentată la costul său, mai puțin amortizarea cumulată aferentă și orice pierderi cumulate din depreciere.

- **Tratament contabil alternativ permis**

Ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie prezentată la valoarea reevaluată, care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă și pierderile ulterioare cumulate din depreciere. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste de la data bilanțului.

➢ **Reevaluări**

Valoarea justă a terenurilor și a clădirilor este, de obicei, valoarea lor de piață. Această valoare este determinată pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați.

Atunci când nu există nici o posibilitate de a identifica valoarea de piață, din cauza faptului că acel gen de activ este foarte rar vândut, atunci acele active sunt evaluate la costul de înlocuire, mai puțin amortizarea corespunzătoare.

Frecvența reevaluărilor depinde de evoluția valorii juste a imobilizărilor corporale. Astfel, dacă:

– valoarea justă se modifică semnificativ, se impun reevaluări anuale;
– valoarea justă nu suferă modificări semnificative, nu este necesar să se facă reevaluări anuale. În asemenea situații, reevaluările efectuate la 3-5 ani pot fi mai adecvate.

La data reevaluării, amortizarea cumulată este:

– fie recalculată proporțional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului. Această metodă este folosită în cazul în care activul este reevaluat cu ajutorul unui indice pentru a se ajunge la costul de înlocuire, mai puțin amortizarea corespunzătoare;
– fie eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului (atunci când reevaluarea se face la valoarea de piață).

Când un element de natura imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă căreia îi aparține elementul respectiv trebuie reevaluată.

O clasă de terenuri și mijloace fixe este o grupare de active de aceeași natură și cu utilizări similare, aflate în exploatarea unei întreprinderi.

Scanned with OKEN Scanner

Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite.

Dacă rezultatul reevaluării este *o creştere* faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca:

- o creştere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ, sau
- un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior, la acelaşi element de activ.

Dacă rezultatul reevaluării este *o descreştere* a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca:

- o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare), sau
- o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Exemplu

Întreprinderea deţine o linie tehnologică despre care se cunosc următoarele:
Costul iniţial este de 6.000 mii lei.
Durata de viaţă utilă este de 10 ani.
Amortizarea cumulată pe 2 ani este de 1.200 mii lei.
Metoda de amortizare folosită este metoda liniară.

Notă: Exemplul prezintă înregistrările contabile simplificate, pentru a pune în evidenţă numai particularităţile reevaluării imobilizărilor corporale.

Metodologia de reevaluare adoptată este cea bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea brută a activului.

1. Prima reevaluare a activului (după 2 ani de folosire):

Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 6.800.000 lei.
Valoare contabilă netă este de 4.800.000 lei (6.000.000 – 1.200.000).
Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creştere a valorii activului care trebuie evidenţiată:
Creşterea de activ este de 2.000.000 lei (6.800.000 – 4.800.000).

Majorarea valorii mijlocului fix ca rezultat al reevaluării:

		1058	
%	=	„Rezerve din reevaluări	2.000.000
2131		dispuse prin acte	
„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)“		normative“	800.000
2813			
„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor“			1.200.000

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea simplificată în bilanț

– mii lei –

Explicații	Situația înainte de reevaluare	Situația după reevaluare
Imobilizări corporale	6.000	6.800
Amortizare cumulată	(1.200)	–
Valoare netă	4.800	6.800
Capital propriu	4.800	4.800
Rezervă din reevaluare	–	2.000
Total	4.800	6.800

Recalcularea amortizării:

Valoarea reevaluată (justă) este de 6.800.000 lei.
Durata de utilizare rămasă este de 8 ani.
Amortizarea anuală este de 850.000 lei (6.800.000 lei/8 ani).

2. A doua reevaluare a activului se efectuează după 3 ani de la ultima reevaluare:

Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 3.750.000 lei.
Amortizarea cumulată pe ultimii 3 ani este 2.550.000 lei (850.000 x 3 ani).
Valoarea contabilă netă este de 4.250.000 lei (6.800.000 – 2.550.000).
Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o depreciere a activului:
Descreşterea activului este de 500.000 lei (4.250.000 – 3.750.000).

Înregistrarea descreşterii valorii activului:

%	=	2131 „Echipamente tehnologice (maşini utilaje şi instalații de lucru)“	3.050.000
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor“			2.550.000
1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“			500.000

Prezentarea simplificată în bilanț

– mii lei –

Explicații	Situația înainte de a doua reevaluare	Situația după a doua reevaluare
Imobilizări corporale	6.800	3.750
Amortizare cumulată	(2.550)	–
Valoare netă	4.250	3.750
Capital propriu	2.250*)	2.250
Rezervă din reevaluare	2.000	1.500
Total	4.250	3.750

**) Capitalul propriu de 2.250 mii lei reprezintă 4.800 mii lei capital propriu (după prima reevaluare), din care se scad 2.550 mii lei reprezentând cheltuielile cumulate cu amortizarea între prima şi a doua reevaluare, cheltuieli care au fost evidențiate în contul de profit şi pierdere.*

Scanned with OKEN Scanner

Recalcularea amortizării:
Valoarea reevaluată (justă) este de 3.750.000 lei.
Durata de utilizare rămasă este de 5 ani.
Amortizarea anuală este de 750.000 lei (3.750.000 lei/5 ani).

3. A treia reevaluare a activului se efectuează după un an de la ultima reevaluare:
Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 1.200.000 lei.
Valoarea contabilă netă este de 3.000.000 lei (3.750.000 – 750.000).
Valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o depreciere a activului:
Descreşterea activului este de 1.800.000 lei (3.000.000 – 1.200.000).

Reflectarea în contabilitate a rezultatului reevaluării:

%	=	2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)“	2.550.000
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor“			750.000
1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“			1.500.000
6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor“			300.000

Prezentarea simplificată în bilanţ

– mii lei –

Explicaţii	Situaţia înainte de a treia reevaluare	Situaţia după a treia reevaluare
Imobilizări corporale	3.750	1.200
Amortizare cumulată	(750)	–
Valoare netă	3.000	1.200
Capital propriu	1.500*)	1.200
Rezervă din reevaluare	1.500	–
Total	3.000	1.200

**) Capitalul propriu de 1.500 mii lei reprezintă 2.250 mii lei capital propriu după a doua reevaluare, din care se scad 750 mii lei reprezentând cheltuielile cumulate cu amortizarea între a doua şi a treia reevaluare.*

Recalcularea amortizării:
Valoarea reevaluată (justă) este de 1.200.000 lei.
Durata de utilizare rămasă este de 4 ani.
Amortizarea anuală este de 300.000 lei (1.200.000 lei/4 ani).

Scanned with OKEN Scanner

4. A patra reevaluare a activului se efectuează după un an de la ultima reevaluare:
Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 1.800.000 lei.
Valoarea contabilă netă este de 900.000 lei (1.200.000 – 300.000).
Valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii activului.
Creșterea valorii activului este 900.000 lei (1.800.000 – 900.000).

Contabilizarea creșterii valorii activului:

a) anularea amortizării, în sumă de 300.000 lei

2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor“	=	2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)“	300.000

b) înregistrarea creșterii valorii juste a activului

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)“	=	%	900.000
		7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor“	300.000
		1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	600.000

Prezentarea simplificată în bilanț

– mii lei –

Explicații	Situația înainte de a patra reevaluare	Situația după a patra reevaluare
Imobilizări corporale	1.200	1.800
Amortizare cumulată	(300)	–
Valoare netă	900	1.800
Capital propriu	900	1.200*)
Rezervă din reevaluare	–	600
Total	900	1.800

**) Capitalul propriu de 1.200 mii lei reprezintă 900 mii lei capital propriu înainte de a patra reevaluare, la care se adaugă 300 mii lei reprezentând provizioane pentru deprecieri reluate la venituri.*

Recalcularea amortizării:
Valoarea reevaluată justă este de 1.800.000 lei.
Durata de utilizare rămasă este de 3 ani.
Amortizarea anuală este de 600.000 lei (1.800.000 lei/3 ani).

Scanned with OKEN Scanner

Surplusul din reevaluare este inclus în rezultatul reportat atunci când acesta este realizat.

Surplusul din reevaluare este tratat ca realizat în următoarele situaţii:

- la casarea sau la cedarea activului; sau
- pe măsura utilizării activului de către întreprindere (prin înregistrarea în rezultatul reportat a diferenţei dintre amortizarea calculată la valoarea reevaluată şi cea calculată la costul istoric).

Orice valoare realizată ca surplus din reevaluare se transferă direct în rezultatul reportat şi nu se recunoaşte în contul de profit şi pierdere.

Exemplu de transfer al rezervei din reevaluare la rezultatul reportat în momentul vânzării (cedării) activului

Activul fix prezentat în exemplul anterior se vinde la preţul de 1.400.000 lei.

În momentul vânzării, soldurile conturilor aferente activului se prezintă astfel:

- soldul debitor al contului 2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)" este de 1.800.000 lei;
- soldul creditor al contului 2813 „Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor" este de 600.000 lei;
- soldul creditor al contului 1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative" este de 600.000 lei.

Notă: Pentru simplificarea înregistrărilor în contabilitate presupunem că valoarea cheltuielilor cu vânzarea activului sunt nule.

1. Cedarea activului se înregistrează astfel:

461 „Debitori diverşi"	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"	1.400.000

şi

%			
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	=	2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)"	1.800.000 600.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"			1.200.000

2. Surplusul din reevaluare trecut la rezultatul reportat în momentul cedării activului se înregistrează astfel:

1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative"	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"	600.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de transfer al rezervei din reevaluare la rezultatul reportat pe măsura amortizării activului, după prima reevaluare (în anul al treilea de folosire)

Soldurile conturilor aferente activului la începutul anului al treilea sunt:

- soldul debitor al contului 2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţi de lucru)" este de 6.800.000 lei;
- soldul creditor al contului 2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor" este de 1.200.000 lei;
- soldul creditor al contului 1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative" este de 600.000 lei.

Durata de utilizare rămasă este de 8 ani.

Amortizarea calculată la valoarea reevaluată înregistrată în anul al treilea este de 850.000 lei (6.800.000 lei/8 ani).

În anul al treilea se înregistrează:

a) cheltuiala cu amortizarea, la valoarea reevaluată a mijlocului fix

6811		2813	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	850.000

b) transferul surplusului din reevaluare în rezultatul reportat pe măsura amortizării activului, în sumă de 250.000 lei (850.000 – 600.000)

1058		1175	
„Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative"	=	„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"	250.000

Amortizarea

Valoarea amortizabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie alocată în mod sistematic pe parcursul duratei de viaţă utilă a activului.

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice aduse de aceste active sunt consumate de către întreprindere. Valoarea amortizării corespunzătoare fiecărei perioade trebuie recunoscută ca o cheltuială, cu excepţia cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.

Beneficiile economice aferente unui element de imobilizări corporale sunt consumate de către întreprindere în principal prin utilizarea activului.

Anumiţi factori, cum ar fi uzura morală şi uzura fizică, pot contribui la diminuarea beneficiilor economice pe care un anumit activ al întreprinderii le-ar putea aduce chiar şi atunci când activul nu este utilizat.

Prin urmare, durata de viaţă utilă a unui activ supus amortizării trebuie stabilită având în vedere următorii factori:

- nivelul estimat de utilizare pe baza capacităţii de producţie sau a producţiei fizice estimate a activului;
- uzura fizică estimată, care depinde de condiţiile concrete de exploatare;

Scanned with OKEN Scanner

– uzura morală apărută ca urmare a schimbărilor sau a îmbunătățirilor aduse procesului de producție; și
– limitele juridice privind posibilitatea folosirii activului.

Durata de viață utilă a activelor supuse amortizării trebuie revizuită periodic, iar cotele de amortizare trebuie ajustate pentru perioada curentă sau pentru perioadele viitoare, dacă estimările diferă semnificativ față de cele precedente. Efectul modificării trebuie prezentat în perioada contabilă în care aceasta a avut loc.

Terenurile și clădirile sunt active individuale și sunt tratate individual din punct de vedere contabil, chiar și atunci când sunt achiziționate împreună.

Terenurile au în mod normal o durată de viață nelimitată și nu sunt supuse amortizării.

Clădirile au o durată de viață limitată și sunt supuse amortizării. O creștere a valorii unui teren pe care este situată o clădire nu afectează durata de viață utilă a clădirii.

Valoarea amortizabilă a unui mijloc fix o reprezintă costul activului (sau valoarea reevaluată) după ce s-a scăzut valoarea reziduală.

Valoarea reziduală a unui activ este deseori nesemnificativă și poate fi ignorată la calculul amortizării. Dacă valoarea reziduală se apreciază a fi semnificativă, aceasta se estimează la data achiziției sau la data oricărei reevaluări a activului, în funcție de tratamentul contabil ales, pornindu-se de la estimările contabile efectuate pentru active similare care au ajuns la sfârșitul duratei de viață și care au fost exploatate în aceleași condiții în care urmează să fie folosit și acest activ. Valoarea realizabilă brută este diminuată în toate cazurile cu costurile estimate de vânzare a activului la sfârșitul duratei de viață a acelui activ.

Metode de amortizare

Metoda de amortizare aleasă trebuie aplicată în mod consecvent de la o perioadă la alta, în afară de cazul în care apare o situație specială care necesită schimbarea metodei. În perioada în care se schimbă metoda, efectul trebuie prezentat și cuantificat, iar motivul schimbării trebuie menționat.

Există o serie de metode de amortizare ce pot fi utilizate pentru a aloca în mod sistematic valoarea amortizabilă a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă.

Metoda de amortizare folosită este adoptată în funcție de modul în care se estimează că activul va aduce beneficii economice și apoi este aplicată consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care intervine o schimbare în modul de estimare a beneficiilor economice generate de activ.

Amortizarea corespunzătoare fiecărei perioade este recunoscută în mod normal ca o cheltuială. În unele cazuri, beneficiile economice aduse de un activ sunt consumate de întreprindere în procesul de obținere a altor active, mai degrabă decât în procesul de generare a altor cheltuieli. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea devine o parte a costului celuilalt activ și este inclusă în valoarea contabilă a acelui activ.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

O întreprindere de construcții realizează în regie proprie sediul social în care aceasta urmează să își desfășoare activitatea (sediul prezent fiind unul închiriat).

La realizarea acestei clădiri participă următoarele elemente:

a) consumuri de materiale de construcții în valoare de 10.000.000.000 lei;
b) materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 200.000.000 lei;
c) amortizarea utilajelor proprii folosite la realizarea obiectivului, de 1.000.000 lei.

Înregistrarea stocurilor de materiale consumate și a amortizării aferente mijloacelor fixe utilizate la realizarea investiției în curs:

2311 „Amenajări de terenuri și construcții“	=	%	10.201.000.000
		302 „Materiale consumabile“	10.000.000.000
		303 „Materiale de natura obiectelor de inventar“	200.000.000
		2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	1.000.000

➢ **Revizuirea duratei de viață utilă**

Durata de viață utilă a unui element de imobilizări corporale trebuie revizuită periodic și, dacă estimările sunt semnificativ diferite de cele efectuate anterior, atunci cheltuiala cu amortizarea corespunzătoare perioadei curente și perioadelor viitoare trebuie ajustată.

Dacă pe parcursul duratei de viață a unui activ se constată că aceasta nu a fost estimată corespunzător, atunci atât durata de viață utilă, cât și rata de amortizare sunt revizuite corespunzător pentru perioada curentă și pentru perioadele următoare.

De exemplu, efectuarea de cheltuieli ulterioare care au ca scop îmbunătățirea parametrilor de funcționare ai unui activ determină de regulă prelungirea duratei de funcționare, iar anumiți factori, cum ar fi introducerea în procesele de fabricație a unor tehnologii avansate, adaptabilitatea proceselor de fabricație la schimbările apărute pe piața de desfacere, pot duce la micșorarea duratei de viață utilă.

➢ **Revizuirea metodei de amortizare**

Metoda de amortizare aplicată trebuie revizuită periodic și, dacă se constată o modificare semnificativă în modelul estimat al beneficiilor economice aduse de acele active, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta această modificare. Când apare necesitatea schimbării metodei, este necesară și modificarea estimărilor contabile și, deci, cheltuiala cu amortizarea corespunzătoare perioadelor viitoare trebuie ajustată.

Scanned with OKEN Scanner

➢ **Recuperabilitatea valorii contabile – pierderi din deprecieri**

Pentru a determina dacă un element al imobilizărilor corporale este depreciat trebuie aplicat IAS 36, Deprecierea activelor.

Casarea şi cedarea

Un element al imobilizărilor corporale trebuie eliminat din bilanţ atunci când este cedat sau scos din uz şi când nici un beneficiu economic viitor nu se aşteaptă din cedarea sau casarea acestuia.

Câştigurile sau pierderile în urma casării sau cedării sunt egale cu încasările nete estimate din cedare (mai puţin cheltuielile cu cedarea), din care se deduce valoarea contabilă netă a activului. Ele se recunosc ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere.

Interpretarea SIC – 14, Terenuri şi mijloace fixe – Compensaţii pentru deprecierea sau pierderea unor elemente

Aspecte dezbătute

IAS 16 nu oferă explicaţii clare referitoare la modul de înregistrare a unor compensaţii monetare sau nemonetare primite de o întreprindere de la terţe părţi pentru deprecierea sau pierderea unor elemente clasificate ca imobilizări corporale.

Exemple

- sume primite de la societăţile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea de mijloace fixe şi terenuri în caz de dezastre naturale, furt;
- indemnizaţii acordate de guvern în caz de exproprieri de terenuri.

Aspectele dezbătute se referă la:

a) deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale;
b) compensaţia aferentă primită de la terţi; şi
c) repunerea în stare de funcţionare a activelor, achiziţionarea sau construcţia de active.

Acord

Cele trei aspecte dezbătute la punctele a)-c) trebuie contabilizate separat astfel:

- deprecierea sau pierderea corespunzătoare unor imobilizări corporale se recunoaşte conform IAS 36, iar scoaterea din uz sau cedarea acestora se recunoaşte conform IAS 16;
- compensaţiile aferente primite de la terţi pentru imobilizări corporale depreciate, pierdute sau scoase din uz trebuie incluse în contul de profit şi pierdere când se recunosc;

Scanned with OKEN Scanner

– costul activelor repuse în stare de funcționare, achiziționate sau construite în locul celor depreciate sau pierdute, ca și al celor primite drept compensație trebuie determinat și prezentat în conformitate cu IAS 16.

Bază pentru concluzii

– Pierderea din depreciere este recunoscută ori de câte ori valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa recuperabilă.
– Orice câștig sau pierdere rezultată din scoaterea din uz sau din cedarea unor imobilizări corporale se recunoaște ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere când activul este scos din uz sau cedat.
– Raționamentul folosit pentru compensațiile de primit de la terți este următorul: veniturile se recunosc în contul de profit și pierdere în urma unei majorări a beneficiilor economice viitoare aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, majorare ce poate fi evaluată în mod rezonabil.
– Când realizarea veniturilor este efectiv sigură, activul aferent nu este un activ contingent, recunoașterea acestuia fiind corectă.
– Cheltuielile cu repunerea în stare de funcționare a imobilizărilor corporale depreciate se adaugă la valoarea contabilă a acestora în măsura în care este probabil că societatea va înregistra un surplus de beneficii economice față de cele evaluate după recunoașterea pierderilor din depreciere.
– Imobilizările corporale achiziționate sau construite pentru a înlocui active depreciate sau pierdute se recunosc inițial la cost.

Prezentarea Informațiilor

O întreprindere trebuie să prezinte în situațiile financiare următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări corporale:

– bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;
– metodele de amortizare;
– duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;
– valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată la începutul și la sfârșitul perioadei;
– reconcilierea valorii contabile la începutul și la sfârșitul perioadei, menționându-se:
  - intrările;
  - cedările;
  - achizițiile din combinări de întreprinderi;
  - creșterile sau diminuările din reevaluare;

Scanned with OKEN Scanner

- amortizarea;
- diferențele de curs valutar;
- alte mișcări valorice.

– politicile contabile privind costurile estimate de restaurare a amplasamentului imobilizărilor corporale;
– existența activelor gajate sau ipotecate;
– valoarea cheltuielilor cu imobilizările corporale;
– valoarea angajamentelor privind achiziționarea de imobilizări corporale;
– dacă imobilizările corporale sunt exprimate la valori reevaluate, se prezintă informații despre:
  - baza folosită în reevaluare;
  - data intrării în vigoare a reevaluării;
  - cine a efectuat reevaluarea;
  - natura oricăror indici folosiți la determinarea costului de înlocuire; și
  - surplusul din reevaluare.

Utilizatorii situațiilor financiare consideră ca fiind relevante și următoarele informații:
– valoarea contabilă a mijloacelor fixe aflate temporar în conservare;
– valoarea contabilă brută a activelor integral amortizate și care sunt încă în folosință;
– valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din folosință și care sunt ținute cu scopul de a fi cedate;
– dacă se aplică tratamentul contabil de bază, valoarea justă a imobilizărilor corporale, atunci când aceasta diferă semnificativ de valoarea contabilă.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

O întreprindere trebuie să prezinte:

- În *bilanț*: valoarea netă pe grupe de imobilizări – la pct. II „Imobilizări corporale", rd. 07 la 10;

- În *contul de profit și pierdere*:

- cheltuielile privind amortizarea aferentă exercițiului curent, ca o cheltuială de exploatare la rândul 18;
- ajustarea valorii imobilizărilor corporale din exercițiul curent la rândul 17, rezultate din cheltuielile cu deprecierea imobilizărilor corporale (incluse la rândul 18) și veniturile din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale (incluse la rândul 19).

Scanned with OKEN Scanner

În *„Situația modificării capitalului propriu"*, dacă se folosește tratamentul alternativ permis, se prezintă ca element de capital:

- surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale;
- surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

În *notele explicative* la situațiile financiare:

- Nota nr. 1 „Active imobilizate" prezintă valoarea brută și valoarea amortizării cumulate (împreună cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei;
- dacă se folosește tratamentul alternativ permis, aceasta se menționează în Nota nr. 6 la situațiile financiare, denumită „Principii, politici și metode contabile".

IAS 38

ACTIVE NECORPORALE

Prescrierea tratamentului contabil pentru activele necorporale care nu sunt tratate în mod specific în alt Standard Internațional de Contabilitate.

Aria de aplicabilitate

Standardul se aplică în contabilitatea activelor necorporale, cu excepția:

a) activelor necorporale care sunt acoperite de alt Standard Internațional de Contabilitate;
b) activelor financiare, așa cum sunt definite în IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere;
c) drepturilor de exploatare a minereurilor sau de descoperire și extracție a minereurilor, gazelor, petrolului, gazului natural și altor resurse neregenerabile; și
d) activelor necorporale provenind din contractele cu deținătorii de polițe din cadrul societăților de asigurări.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă un alt Standard Internaţional de Contabilitate tratează un tip specific de activ necorporal, societatea aplică acel standard, şi nu prezentul standard. De exemplu, acest standard nu se aplică:

a) activelor necorporale deţinute de o societate pentru vânzare, în desfăşurarea normală a activităţii sale (vezi IAS 2, Contabilitatea stocurilor, şi IAS 11, Contractele de construcţii);
b) activelor cu impozitul amânat (vezi IAS 12, Impozitul pe profit);
c) contractelor de leasing care cad sub incidenţa IAS 17, Leasing;
d) activelor provenind din beneficiile angajaţilor (vezi IAS 19, Beneficiile angajaţilor);
e) fondului comercial provenind dintr-o combinare de întreprinderi (vezi IAS 22, Combinări de întreprinderi);
f) activelor financiare, aşa cum sunt definite în IAS 32, Instrumente financiare: prezentare şi descriere.

Unele active necorporale pot exista în sau pe suporturi fizice (de exemplu, un compact disc). Pentru a decide dacă un activ care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale trebuie tratat ca activ corporal sau necorporal, este necesar un raţionament care să stabilească ce element este mai semnificativ.

Acest standard se aplică, printre altele, şi cheltuielilor:

- de publicitate;
- de pregătire profesională;
- de constituire;
- de cercetare şi dezvoltare.

Deşi aceste activităţi pot consta într-un activ cu un suport fizic (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar faţă de componenta sa necorporală constituită de cunoştinţele cuprinse în el.

În cazul unei operaţiuni de leasing financiar, activul respectiv poate fi atât corporal, cât şi necorporal.

Drepturile ce decurg din acordarea unei licenţe pentru producţii cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, patente, precum şi drepturile de copyright sunt excluse din aria de aplicabilitate a IAS 17 şi cad sub incidenţa IAS 38.

Excluderea din aria de aplicabilitate a unui Standard Internaţional de Contabilitate poate apărea dacă anumite activităţi sau tranzacţii sunt atât de specializate încât dau naştere unor aspecte contabile care necesită să fie tratate într-o manieră diferită, de exemplu:

- cheltuielile de explorare sau de descoperire şi exploatare a petrolului, gazului şi depozitelor minerale în industriile extractive; şi
- contractele dintre societăţile de asigurare şi deţinătorii poliţelor de asigurare emise de acestea.

Scanned with OKEN Scanner

Definiții

- Un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.
- Un activ este o resursă:

a) controlată de către societate ca rezultat al unor evenimente trecute; și
b) de la care se așteaptă beneficii economice viitoare care să fie generate către întreprindere.

- Cercetarea este o investigație originală și planificată efectuată în perspectiva dobândirii de noi cunoștințe științifice sau tehnologice, precum și a unei mai bune înțelegeri.
- Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un proces de planificare sau proiectare, în scopul producerii de materiale, aparate, bunuri, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării acestora.
- O piață activă este o piață unde există condițiile următoare:

a) elementele comercializate sunt omogene;
b) cumpărători și vânzători interesați pot fi găsiți în permanență; și
c) prețurile sunt cunoscute de către public.

Condiții pentru recunoașterea unui activ necorporal

Condițiile definiției unui activ necorporal sunt identificabilitatea, controlul asupra unei resurse și existența beneficiilor economice viitoare. Dacă un element acoperit de acest standard nu corespunde definiției activelor necorporale, cheltuiala cu achiziția sau producerea sa din resurse proprii este recunoscută în cheltuieli, atunci când se efectuează.

- Identificabilitatea

Activul necorporal trebuie să fie identificabil, pentru a-l distinge clar de fondul comercial.

Un activ necorporal poate fi clar distins de fondul comercial, dacă activul este separabil.

Un activ este separabil dacă societatea îl poate închiria, vinde, schimba sau dacă poate distribui beneficiile economice viitoare atribuibile activului respectiv, fără a se lipsi de beneficiile economice viitoare care apar de la alte active utilizate în cadrul aceleiași activități generatoare de venituri.

- Controlul

O societate controlează un activ dacă aceasta poate obține beneficii economice viitoare din resursa respectivă și, de asemenea, dacă poate restricționa accesul altora la beneficiile respective.

Exemplu

O societate achiziționează un program informatic care urmează a fi utilizat pentru nevoi proprii, în valoare de 25.000 mii lei, durata de viață utilă fiind de 3 ani.

Scanned with OKEN Scanner

Odată cu achiziţia programului pentru necesităţi proprii, societatea achiziţionează şi licenţa în valoare de 10.000 mii lei, respectiv dreptul de a vinde acest program, pe o perioadă de 2 ani.

Deoarece se poate efectua o separare clară între cele două componente, în contabilitate ele vor fi urmărite separat:

		404	
%	=	„Furnizori de imobilizări“	35.000.000
208			
„Alte imobilizări necorporale“			25.000.000
2051			
„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate“			10.000.000

În aceste condiţii, amortizarea programului informatic utilizat pentru necesităţi proprii se va efectua pe perioada de utilizare, respectiv 3 ani, iar costul licenţei va fi amortizat pe o perioadă de 2 ani.

- Beneficiile economice viitoare se pot concretiza în:

- venituri din vânzarea produselor sau serviciilor;
- reduceri de cost; sau
- alte beneficii rezultate din folosirea activului de către societate.

La prima aplicare, standardul include prevederi tranzitorii care necesită aplicarea lor retrospectiv, şi anume:

a) atunci când este necesară eliminarea unui element a cărui recunoaştere nu se mai poate face conform prevederilor standardului; sau

b) dacă încadrarea anterioară a unui activ necorporal contravine principiilor stabilite de IAS 38 (de exemplu, dacă un activ necorporal nu a fost amortizat sau a fost reevaluat, dar nu prin raportare la o piaţă activă).

Recunoaşterea şi evaluarea iniţială a unui activ necorporal

Un activ necorporal trebuie recunoscut dacă şi numai dacă:

a) se estimează că beneficiile economice viitoare care sunt atribuibile activului vor fi obţinute de către societate; şi

b) costul activului poate fi evaluat în mod fidel.

Un activ necorporal trebuie măsurat iniţial la cost.

O societate va evalua probabilitatea beneficiilor economice viitoare folosind prezumţii rezonabile şi justificate, care reprezintă cea mai bună evaluare realizată de către conducere cu privire la condiţiile economice care vor exista pe parcursul duratei de viaţă utilă a activului.

Scanned with OKEN Scanner

Achizițiile separate

Dacă un activ necorporal este achiziționat separat, costul acestuia poate fi evaluat cu fidelitate.

Costul unui activ necorporal conține prețul său de cumpărare, inclusiv:

- orice taxe și impozite nereturnabile;
- orice cheltuială direct atribuibilă pregătirii bunului pentru folosirea sa, cum sunt comisioanele profesionale pentru servicii legale.

Orice sconturi comerciale și rabaturi sunt deduse pentru a ajunge la valoarea de cost.

Dacă plata pentru un activ necorporal este amânată mai mult decât termenul normal de creditare, costul său este echivalentul în numerar al prețului; diferența dintre această sumă și totalul plăților este recunoscută drept cheltuială cu dobânda pe toată perioada creditului, cu excepția cazului în care este capitalizată conform tratamentului alternativ permis în IAS 23, Costurile îndatorării.

Dacă un activ necorporal este achiziționat în schimbul instrumentelor de capital propriu ale societății, costul activului este valoarea justă a instrumentelor de capital propriu emise, care este egală cu valoarea justă a activului.

Achiziția ca parte a combinărilor de întreprinderi

Costul unui activ necorporal achiziționat într-o combinare de întreprinderi de tipul achiziției se bazează pe valoarea sa justă la data achiziției.

În scopul recunoașterii separate este necesar raționamentul profesional pentru a determina dacă costul activului necorporal achiziționat într-o combinare de întreprinderi poate fi evaluat cu suficientă fidelitate. Prețurile cotate pe o piață activă furnizează cea mai credibilă evaluare a valorii juste. Prețul de piață corespunzător este de obicei prețul de vânzare curent. Dacă nu sunt disponibile prețurile de vânzare curente, prețul celei mai recente tranzacții similare poate fi luat ca bază pentru evaluarea valorii juste, în cazul în care nu a avut loc o schimbare semnificativă în circumstanțele economice apărute între data tranzacției și data la care este estimată valoarea justă a activului.

Dacă nu există o piață activă pentru un activ, costul său reflectă suma pe care societatea ar fi trebuit să o plătească, la data achiziției, pentru acel activ într-o tranzacție între părți neafiliate, suma fiind bazată pe cea mai bună informație disponibilă. În determinarea acestei sume, o societate va lua în considerare rezultatul celor mai recente tranzacții pentru active similare.

În concordanță cu acest standard și cu cerințele din IAS 22, pentru recunoașterea activelor și datoriilor identificabile:

a) un cumpărător recunoaște un activ necorporal care întrunește criteriile de recunoaștere, chiar dacă activul necorporal nu a fost recunoscut în situațiile financiare ale vânzătorului; și

Scanned with OKEN Scanner

b) dacă costul unui activ necorporal achiziţionat cu ocazia unei combinări de întreprinderi de tipul achiziţiei nu poate fi estimat în mod credibil, acel activ nu este recunoscut ca activ necorporal, ci este inclus în fondul comercial.

Achiziţia prin intermediul unei subvenţii guvernamentale

Un activ necorporal poate fi achiziţionat având ca sursă de finanţare o subvenţie guvernamentală. Această situaţie poate apărea atunci când există un transfer sau o alocaţie guvernamentală de active necorporale către o societate, care se poate referi la:

- drepturi de aterizare pe aeroport;
- licenţe pentru operarea staţiilor de radio sau a staţiilor de televiziune;
- licenţe de import;
- cotaţii sau drepturi de acces la alte resurse restricţionate.

Conform IAS 20, Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală, o societate poate alege să înregistreze iniţial atât activul necorporal, cât şi subvenţia la valoarea justă. Dacă societatea optează să nu înregistreze iniţial activul la valoarea justă, atunci societatea recunoaşte iniţial activul la o valoare nominală, la care se adaugă orice cheltuială care este direct atribuibilă pregătirii activului în vederea utilizării sale.

Schimburile de active

Un activ necorporal poate fi achiziţionat în schimbul, integral sau parţial, unui activ necorporal diferit sau al unui alt activ.

Costul elementului este măsurat la valoarea justă a activului primit, care este echivalentă valorii juste a activului cedat ajustate cu valoarea oricărui numerar sau echivalent de numerar transferat.

Notă: În practică, operaţiunea de schimb de active se reflectă prin operaţiuni separate de vânzare şi cumpărare simultană.

Fondul comercial produs din resurse proprii

Fondul comercial produs din resurse proprii nu trebuie recunoscut ca un activ, din cauză că nu este o resursă identificabilă controlată de o societate, al cărei cost să poată fi evaluat cu fidelitate.

Diferenţele dintre valoarea de piaţă a unei societăţi şi valoarea contabilă a activelor nete identificabile în orice moment pot cuprinde o gamă de factori care afectează valoarea societăţii. Oricum, astfel de diferenţe nu pot fi considerate că reprezintă costul activelor necorporale controlate de către societate.

Active necorporale produse din resurse proprii

Uneori este greu să se precizeze dacă un activ necorporal produs din resurse proprii poate fi recunoscut, fiind dificil:

a) să se identifice dacă şi când va exista un activ identificabil care va genera probabile beneficii economice viitoare; şi

Scanned with OKEN Scanner

b) să se determine costul activului în mod fidel. În unele cazuri, costul realizării unui activ necorporal din resurse proprii nu poate fi separat de costul menținerii sau sporirii fondului comercial al întreprinderii, generat intern, sau al funcționării de zi cu zi.

Pentru a preciza dacă un activ necorporal realizat cu resurse proprii întrunește criteriile pentru recunoaștere se impune separarea în două faze a procesului de realizare a activului necorporal, în vederea recunoașterii acestuia:

- o fază de cercetare; și
- o fază de dezvoltare.

Dacă o societate nu poate distinge cele două faze ale unui proiect intern pentru crearea unui activ necorporal, societatea tratează cheltuiala cu acel proiect ca și cum ar fi fost realizată numai în faza de cercetare.

- **Faza de cercetare**

Nici un activ necorporal provenit din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscut. Cheltuiala de cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscută ca o cheltuială atunci când este efectuată.

Exemple de activități de cercetare:

a) activități desfășurate în scopul obținerii de noi cunoștințe;
b) căutarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor din cercetare sau alte cunoștințe;
c) cercetarea pentru alternative de materiale, aparate, produse, sisteme sau servicii; și
d) formularea, designul, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale noi sau îmbunătățite, aparate, produse, procese, sisteme sau servicii.

Exemplu

S.C. „FARM" S.A., care își desfășoară activitatea în industria farmaceutică, are ca parte a activității sale activitatea de cercetare-dezvoltare, realizată prin:

- laboratorul propriu de cercetare; și
- colaborare cu un centru de cercetări pentru medicamente.

În luna ianuarie 2000, societatea a înregistrat următoarele consumuri pentru laboratorul propriu de cercetare:

- materii prime	20.000 mii lei
- materiale auxiliare	5.000 mii lei
- manoperă	10.000 mii lei
- amortizare imobilizări corporale	5.000 mii lei

Pentru activitatea desfășurată în laboratorul propriu de cercetare, posibilitățile de a obține beneficii viitoare sunt greu de prevăzut. Din acest motiv, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare și au afectat profitul contabil.

Pentru reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate de activitatea de cercetare se efectuează înregistrările:

Scanned with OKEN Scanner

601 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	301 „Materii prime“	20.000.000
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	=	302 „Materiale consumabile“	5.000.000
641 „Cheltuieli cu salariile personalului“	=	421 „Personal salarii datorate“	10.000.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	5.000.000

121 „Profit și pierdere“	=	%	40.000.000
		601 „Cheltuieli cu materiile prime“	20.000.000
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile“	5.000.000
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului“	10.000.000
		6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	5.000.000

- **Faza de dezvoltare**

Un activ necorporal provenit din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie să fie recunoscut dacă și numai dacă o societate poate demonstra următoarele:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal, în așa fel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;

b) intenția sa de a finaliza acel activ necorporal spre a fi folosit sau vândut;

c) abilitatea sa de a folosi sau vinde activul necorporal;

d) modul în care activul necorporal va genera probabile beneficii economice viitoare. Printre altele, societatea trebuie să demonstreze existența unei piețe pentru produsele obținute de acel activ necorporal sau pentru însuși activul necorporal respectiv sau, dacă este folosit intern, utilitatea activului necorporal;

e) existența resurselor tehnice, financiare și a altor resurse adecvate pentru a duce la bun sfârșit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vânzării activului necorporal; și

f) abilitatea sa de a evalua fidel cheltuiala atribuibilă activului necorporal în timpul dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare:

a) designul, construcția și testarea pre-producție sau pre-folosire a prototipurilor și modelelor;

Scanned with OKEN Scanner

b) designul uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă;
c) designul, construcţia şi operarea unei uzine-pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;
d) designul, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Exemplu

Activitatea desfăşurată la S.C. „FARM" S.A. în domeniul cercetării şi dezvoltării are ca scop:
- obţinerea de forme noi de prezentare a produselor în curs de fabricaţie;
- îmbunătăţirea reţetelor de fabricaţie;
- obţinerea de produse şi tehnologii noi.

S.C. „FARM" S.A. a încheiat cu un centru de cercetări pentru medicamente un contract pentru achiziţionarea studiului „Tehnologie de obţinere a produsului B" în valoare de 500.000 mii lei. Se apreciază că sunt îndeplinite criteriile pentru recunoaşterea ca activ a acestui studiu.

Înregistrarea în contabilitate se face astfel:

203		404	
„Cheltuieli de dezvoltare"	=	„Furnizori de imobilizări"	500.000.000

Mărcile, emblemele, titlurile de publicaţie, listele de clienţi şi elemente similare produse din resurse proprii nu trebuie să fie recunoscute ca active necorporale.

Costul unui activ necorporal produs din resurse proprii

Costul unui activ necorporal produs din resurse proprii este cheltuiala suportată de la data la care activul necorporal întruneşte pentru prima oară criteriile de recunoaştere şi cuprinde toate cheltuielile care pot fi atribuite sau alocate pe o bază rezonabilă şi consecventă producerii şi pregătirii activului pentru folosinţa sa.

Costul include:
- cheltuiala cu materialele şi serviciile folosite sau consumate pentru producerea activului necorporal;
- salariile şi alte costuri legate de personalul angajat direct în producerea activului necorporal;
- orice cheltuială direct atribuibilă generării activului;
- cheltuielile fixe care pot fi alocate pe o bază rezonabilă pentru activ.

Alocarea cheltuielilor fixe este efectuată pe baze similare celor folosite în alocarea cheltuielilor fixe asupra stocurilor (IAS 2). Criteriile pentru recunoaşterea dobânzii ca o componentă a costului activului necorporal produs din resurse proprii se stabilesc conform prevederilor IAS 23, Costurile îndatorării.

Costul producerii unui activ nu include:

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile de regie pentru comercializare, administrative sau generale, cu excepţia cazului în care aceste cheltuieli pot fi direct atribuite procesului de pregătire a activului pentru folosinţă;
- ineficienţele identificate în fazele de început şi pierderile din exploatare iniţiale, apărute înainte ca un activ să realizeze performanţa planificată; şi
- cheltuiala cu pregătirea personalului pentru exploatarea activului.

Exemplu

O societate comercială realizează cheltuieli pentru implementarea unui proces de producţie nou. Pe durata exerciţiului 1999, cheltuiala suportată a fost de 1.200.000 mii lei, din care 1.080.000 mii lei înainte de 1 decembrie 1999 şi 120.000 mii lei între 1 decembrie 1999 şi 31 decembrie 1999. Societatea este capabilă să demonstreze că, la 1 decembrie 1999, procesul de producţie întruneşte criteriile de recunoaştere ca activ necorporal.

Cheltuiala de 1.080.000 mii lei facturată de furnizor înainte de 1 decembrie 1999 este recunoscută ca o cheltuială deoarece criteriile de recunoaştere nu au fost întrunite până la acea dată, astfel:

614		401	
„Cheltuieli cu studiile şi cercetările“	=	„Furnizori“	1.080.000.000

Această cheltuială nu va face niciodată parte din costul cheltuielilor de dezvoltare recunoscute în bilanţ.

La sfârşitul exerciţiului 1999, cheltuielile de dezvoltare sunt recunoscute ca un activ necorporal la un cost de 120.000 mii lei (cheltuiala suportată de la data când criteriile de recunoaştere au fost întrunite, respectiv 1 decembrie 1999):

203		404	
„Cheltuieli de dezvoltare“	=	„Furnizori de imobilizări“	120.000.000

Pe durata exerciţiului 2000, cheltuielile de dezvoltare facturate sunt de 1.500.000 mii lei:

203		404	
„Cheltuieli de dezvoltare“	=	„Furnizori de imobilizări“	1.500.000.000

Ca urmare, la sfârşitul exerciţiului 2000, cheltuielile de dezvoltare ocazionate de realizarea procesului de producţie sunt de 1.620.000.000 lei (120.000.000 lei cheltuială recunoscută la sfârşitul exerciţiului 1999 plus 1.500.000.000 lei cheltuială recunoscută în anul 2000).

La sfârşitul anului 2000 se apreciază că, prin utilizarea acestui proces de producţie, se va recupera, prin veniturile realizate în viitor, numai suma de 1.350.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea recunoaşte o pierdere din depreciere de 270.000.000 lei, pentru a reduce valoarea contabilă a cheltuielilor de dezvoltare (1.620.000.000 lei) la suma sa recuperabilă (1.350.000.000 lei):

6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizarilor“	=	2903 „Provizioane pentru cheltuielile de dezvoltare“	270.000.000

Această pierdere din depreciere va fi reluată într-o perioadă ulterioară dacă sunt întrunite condițiile prevăzute de IAS 36, Deprecierea activelor.

Recunoaşterea unei cheltuieli

Cheltuiala cu un element necorporal trebuie să fie recunoscută direct în contul de profit şi pierdere atunci când este efectuată, cu excepția cazului în care:

a) face parte din costul unui activ necorporal care întruneşte criteriile de recunoaştere; sau
b) elementul este achiziționat în combinări de întreprinderi de tipul unei achiziții şi nu poate fi recunoscut ca un activ necorporal. În acest caz, cheltuiala (inclusă în costul achiziției) trebuie să facă parte din suma atribuită fondului comercial/fondului comercial negativ la data achiziției.

Exemple de alte cheltuieli recunoscute la realizare:

a) cheltuielile de constituire, până când acestea sunt incluse în costul unui element din categoria terenuri şi mijloace fixe, conform IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe. Costurile de constituire pot consta din costuri de înființare, cum ar fi:
   - costurile de secretariat şi cele juridice suportate în stabilirea unei entități juridice;
   - cheltuiala de deschidere a unei noi facilități sau afacere;
   - cheltuiala pentru începerea a noi operații sau lansarea de noi produse sau procese (costuri de preexploatare).

Nota: În conformitate cu prevederile Reglementărilor aprobate prin Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, cheltuielile de constituire reprezintă imobilizări necorporale înscrise în bilanț, legislația națională permite aceasta.

b) cheltuielile cu activitățile de specializare;
c) cheltuielile cu activitățile promoționale şi de publicitate; şi
d) cheltuielile cu mutarea şi reorganizarea parțială sau totală a unei societăți.

Exemplu

În vederea relansării pe piață a produselor „Alfa“ şi „Beta“, societatea a efectuat o campanie promoțională şi de publicitate în valoare de 20.000 mii lei, conform facturilor emise de furnizorii de astfel de servicii.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi se aşteaptă obținerea de beneficii viitoare în urma acestei acțiuni, iar costul poate fi corect determinat, nu se pot determina cu precizie durata de viață utilă şi beneficiile viitoare. Aceste elemente nu au fost capitalizate, ci trecute pe costuri în momentul producerii lor, efectuându-se înregistrarea contabilă:

	623		401	
„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate“	=	„Furnizori“		20.000.000

Cheltuieli anterioare care nu vor fi recunoscute ca activ

Cheltuiala în cazul unui element necorporal care a fost inițial recunoscut ca o cheltuială de întreprinderea raportoare, în situațiile financiare ale anului precedent sau în raportările financiare interimare, nu trebuie recunoscută, la o dată ulterioară, ca parte din costul unui activ necorporal.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare cu un activ necorporal după cumpărarea sau finalizarea sa trebuie recunoscute atunci când sunt efectuate, cu excepția cazului în care:
a) este probabil că această cheltuială să permită activului să genereze beneficii economice viitoare suplimentare față de cele estimate inițial; şi
b) această cheltuială poate fi evaluată cu fidelitate şi atribuită activului.

Dacă aceste condiții sunt întrunite, cheltuielile ulterioare trebuie să fie adăugate la costul activului necorporal.

Cheltuielile ulterioare pentru un activ necorporal sunt recunoscute dacă acestea sunt necesare pentru a menține activul la standardul de performanță stabilit inițial. Datorită naturii activului necorporal, în multe cazuri nu este posibil să se determine dacă toate cheltuielile ulterioare măresc sau mențin beneficiile economice care vor intra în societate prin exploatarea acestor active. În consecință, numai rareori cheltuiala efectuată după recunoaşterea inițială a unui activ necorporal achiziționat sau finalizat din resurse proprii va fi adăugată la costul unui activ necorporal.

De exemplu: o societate comercială beneficiază de un proiect de dezvoltare, acesta fiind început într-o perioadă anterioară. Deoarece au fost întrunite condițiile de capitalizare, el a fost înregistrat ca un activ. Într-o perioadă ulterioară, realizarea acestui proiect trece la o altă fază, cheltuielile ocazionate în sumă de 50.000 mii lei, îndeplinind condițiile de capitalizare:

	203		404	
„Cheltuieli de dezvoltare“	=	„Furnizori de imobilizări“		50.000.000

Evaluarea ulterioară recunoaşterii inițiale

- Tratamentul de bază

După recunoaşterea inițială, un activ necorporal trebuie prezentat la costul său, mai puțin orice amortizare cumulată şi orice pierderi din depreciere cumulate.

Scanned with OKEN Scanner

• Tratamentul alternativ permis

După recunoaşterea inițială, un activ necorporal trebuie prezentat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare cumulată şi orice pierdere din depreciere. În scopul reevaluării, valoarea justă trebuie determinată prin raportare la o piață activă. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

Tratamentul alternativ nu permite:

- reevaluarea activelor necorporale care nu au fost recunoscute anterior ca active; sau
- recunoaşterea inițială a activelor necorporale la alte valori decât costul lor.

Tratamentul alternativ permis este aplicat după ce un activ a fost recunoscut inițial la cost.

În practică, nu există o piață activă pentru anumite tipuri de imobilizări necorporale, iar prețurile nu sunt disponibile, de cele mai multe ori. Deşi activele necorporale sunt vândute şi cumpărate, contractele sunt negociate între vânzători şi cumpărători individuali, iar tranzacțiile sunt relativ rare.

La reevaluarea unui activ necorporal, orice amortizare cumulată la data reevaluării este:

a) fie reexprimată proporțional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului, în aşa fel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată; sau
b) fie eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă reexprimată la valoarea reevaluată a activului.

Dacă un activ necorporal este reevaluat, toate celelalte active din clasa din care acesta face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației în care nu există nici o piață activă.

Când un activ necorporal dintr-o clasă de active necorporale reevaluate nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acest activ, acesta trebuie prezentat la costul său, mai puțin pierderile din depreciere şi orice amortizare cumulată.

Dacă valoarea justă a unui activ necorporal reevaluat nu mai poate fi determinată prin referință la o piață activă, valoarea contabilă a activului trebuie să fie valoarea sa stabilită la data ultimei reevaluări prin referință la o piață activă, din care se scad orice amortizare şi orice pierdere din depreciere acumulate ulterior.

Dacă valoarea contabilă a unui activ necorporal este majorată ca rezultat al reevaluării, creşterea trebuie inclusă în capitalul propriu la poziția surplus din reevaluare. Creşterea din reevaluare trebuie recunoscută ca venit în măsura în care reia o descreştere a valorii aceluiaşi activ şi această descreştere din reevaluare a fost recunoscută anterior ca o cheltuială.

Dacă valoarea contabilă a unui activ este redusă ca rezultat al reevaluării, scăderea trebuie recunoscută ca o cheltuială. Pierderea din reevaluare trebuie suportată direct din surplusul din reevaluare corespunzător, în măsura în care

Scanned with OKEN Scanner

scăderea nu depăşeşte suma înregistrată în surplusul din reevaluare corespunzător aceluiaşi activ.

Un exemplu de reevaluare a imobilizărilor este prezentat în IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe. Metodologia este aceeaşi, cu menţiunea că vor fi utilizate conturile de imobilizări necorporale. Reevaluarea imobilizărilor necorporale se efectuează rar.

Notă: La această dată nu există un act normativ care să permită efectuarea de reevaluări legale.

Amortizarea

- Perioada de amortizare

Valoarea amortizabilă a unui activ necorporal trebuie să fie alocată pe o bază sistematică de-a lungul celei mai bune estimări a duratei sale de viaţă. Există o presupunere discutabilă că durata de viaţă utilă a unui activ necorporal nu va depăşi douăzeci de ani de când activul este pregătit pentru utilizare. Amortizarea trebuie începută atunci când activul este pregătit pentru utilizare.

Exemple

A. O societate a cumpărat dreptul exclusiv de a genera putere hidroelectrică pentru 60 de ani. Costul generării puterii hidroelectrice este mult mai scăzut decât costul de obţinere a puterii din surse alternative. Este preconizat că aria geografică care înconjoară centrala va solicita o cantitate semnificativă de putere de la centrală pentru cel puţin 60 de ani.

Societatea amortizează dreptul de a genera putere pe durata a 60 de ani, atât timp cât nu există o dovadă că durata de viaţă utilă este mai scurtă.

B. O societate a cumpărat dreptul exclusiv de a administra o autostradă pentru 30 de ani. Nu există vreun plan pentru a construi rute alternative în zona deservită de autostradă. Se preconizează că această autostradă va fi în folosinţă pentru cel puţin 30 de ani.

Societatea amortizează dreptul de a administra autostrada pe perioada de 30 de ani, atât timp cât nu există dovezi că durata de viaţă utilă este mai scurtă.

Dacă este realizat un control asupra beneficiilor economice viitoare dintr-un activ necorporal prin dreptul de proprietate care a fost garantat pentru o perioadă definită, durata de viaţă utilă a activului necorporal nu trebuie să fie mai mare decât perioada garantată de dreptul de proprietate, cu excepţia cazului în care:
a) drepturile de proprietate pot fi reînnoite; şi
b) reînnoirea este aproape sigură,

Exemplu

S.C. „FARM" S.A. a încheiat cu centrul de cercetări pentru medicamente un contract pentru achiziţionarea studiului „Tehnologie de obţinere a produsului B", în valoare de 500.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Se estimează că acest produs nou va fi introdus în fabricație în anul următor. Durata de viață estimată a produsului este de 5 ani, iar beneficiul estimat depășește valoarea costurilor reprezentând amortizarea costului de dezvoltare.

Înregistrarea amortizării în primul an (500.000.000 lei/5 ani = 100.000.000 lei/an).

6811		2803	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare“	100.000.000

- Metoda amortizării

Metoda de amortizare trebuie să reflecte modul în care activul aduce beneficii economice. Dacă nu poate fi determinat în mod fidel, trebuie folosită metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie să fie recunoscută ca o cheltuială, cu excepția cazului în care un alt Standard Internațional de Contabilitate permite sau solicită ca aceasta să fie inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ. De exemplu, amortizarea activelor necorporale folosite într-un proces de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (vezi IAS 2).

Amortizarea începe în momentul în care produsul sau serviciul este disponibil pentru vânzare sau utilizare.

- Valoarea reziduală se presupune că este nulă, cu excepția cazurilor în care:
  a) există o obligație a unei terțe părți de a cumpăra activul la sfârșitul duratei sale utile de viață; sau
  b) există o piață activă și:
     - valoarea reziduală poate fi determinată prin referire la acea piață; și
     - este probabil că o astfel de piață va exista la sfârșitul duratei de viață utilă a activului.

- Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare trebuie efectuată cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. Dacă durata de viață utilă preconizată a activului diferă în mod semnificativ de estimările precedente, perioada de amortizare trebuie schimbată în consecință. Dacă a existat o schimbare semnificativă în modul preconizat de obținere a beneficiilor economice din partea activului, metoda de amortizare trebuie schimbată pentru a reflecta acest nou mod. Astfel de schimbări trebuie contabilizate ca schimbări în estimările contabile, pe baza IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile, prin ajustarea cheltuielii cu amortizarea pentru perioada curentă și viitoare.

Exemplu

La sfârșitul celui de-al doilea an de amortizare, analizând informațiile deținute referitoare la acțiunile preconizate ale concurenților, se consideră că estimarea inițială (5 ani) în legătură cu durata de viață utilă a studiului

Scanned with OKEN Scanner

„Tehnologia de obținere a produsului B" (valoare de înregistrare: 500.000 mii lei) trebuie revizuită și se estimează durata de viață utilă a studiului la 3 ani. Ca urmare, cheltuielile actuale cu amortizarea (aferente exercițiului 2) și cele viitoare vor fi următoarele:

- cheltuiala anuală cu amortizarea, estimată inițial 500.000.000/5 ani = 100.000.000 lei
- cheltuiala anuală cu amortizarea, revizuită (500.000.000 – 100.000.000)/2 ani = 200.000.000 lei.

În contabilitate se efectuează înregistrările obișnuite privind cheltuielile cu amortizarea.

Recuperabilitatea valorii contabile – pierderi din depreciere

Pentru a determina dacă un activ necorporal este depreciat, o societate aplică IAS 36, Deprecierea activelor. În completare la cerințele incluse în IAS 36, o societate trebuie să estimeze suma recuperabilă a următoarelor active necorporale cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, chiar dacă nu este nici un indiciu că activul este depreciat:

a) un activ necorporal care nu este încă disponibil pentru folosință; și

b) un activ necorporal care este amortizat pe o perioadă care depășește 20 de ani de la data de când activul este disponibil pentru folosință.

Suma recuperabilă trebuie determinată pe baza IAS 36, iar pierderea din depreciere recunoscută în consecință.

Retrageri din uz și cedări

Un activ necorporal trebuie să fie eliminat din contabilitate la înstrăinare sau când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din folosința și din înstrăinarea sa ulterioară.

Câștigurile sau pierderile provenite din retragerea din uz sau din înstrăinarea unui activ trebuie să fie determinate ca diferență între încasările nete aferente înstrăinării și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere.

Exemplu de retragere din uz a unui program informatic cu o valoare contabilă de 15.000 mii lei, amortizarea înregistrată fiind de 13.500 mii lei. Cheltuielile ocazionate pentru această scoatere din uz sunt în sumă de 500 mii lei, rezultând componente ce pot fi valorificate în valoare de 600 mii lei.

Înregistrările în contabilitate sunt:

Scanned with OKEN Scanner

- scoaterea din evidență a imobilizării necorporale

		208	
%	=	„Alte imobilizări necorporale“	15.000.000
2808			
„Amortizarea altor imobilizări necorporale“			13.500.000
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital“			1.500.000

- evidențierea cheltuielilor ocazionate de scoaterea din uz a imobilizării necorporale

6588			
„Alte cheltuieli de exploatare“	=	%	500.000
		3xx	
		4xx	
		5xx	

- înregistrarea bunurilor rezultate

302		7588	
„Materiale consumabile“	=	„Alte venituri din exploatare“	600.000

Exemplu de vânzare a unui studiu de dezvoltare, a cărui valoare contabilă este de 10.000 mii lei, iar amortizarea cumulată în sumă de 2.000 mii lei. Prețul de vânzare este de 8.400 mii lei.

Înregistrările efectuate sunt următoarele:

- transferul de proprietate

461		7583	
„Debitori diverși“	=	„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital“	8.400.000

- scoaterea din evidență a imobilizării necorporale

		203	
%	=	„Cheltuieli de dezvoltare“	10.000.000
2803			
„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare“			2.000.000
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital“			8.000.000

Un activ necorporal care este retras din folosință și deținut pentru înstrăinare este prezentat la valoarea sa contabilă de la data la care activul este retras din folosință. La sfârșitul exercițiului financiar, o societate testează activul

pentru depreciere, conform IAS 36, şi recunoaşte în consecinţă orice pierdere din depreciere.

Interpretarea SIC – 6, Costurile modificării software-ului existent

Aspecte dezbătute

Dacă o societate care înregistrează costuri considerabile pentru modificarea software-ului existent, cum ar fi cele necesare adaptării la cerinţele de trecere la anul 2000, adoptarea monedei EURO etc., poate capitaliza aceste costuri iar în caz negativ, dacă aceste costuri trebuie recunoscute drept cheltuială.

Această interpretare nu se referă la:

- costurile de modificare a software-ului produs în vederea vânzării;
- achiziţia software-ului destinat înlocuirii celui existent;
- modernizarea sistemului astfel încât să funcţioneze la parametrii normali; şi
- recunoaşterea pierderilor din depreciere survenite la software-ul existent.

Acord

Costurile înregistrate în scopul restabilirii sau menţinerii beneficiilor economice viitoare, pe care o societate le preconizează conform standardelor de performanţă ale sistemelor software existente, trebuie recunoscute ca o cheltuială numai atunci când se desfăşoară asistenţa tehnică.

Bază pentru concluzii

Costurile aferente modificării sistemelor software existente se recunosc ca o cheltuială în momentul înregistrării lor, cu excepţia cazului în care se îndeplinesc condiţiile pentru capitalizare, şi anume:

- este probabil ca aceste costuri să permită sistemelor software să genereze beneficii economice viitoare mai mari decât cele actuale, iar acest surplus de beneficii poate fi atribuit direct modificărilor efectuate; şi
- aceste costuri pot fi evaluate în mod rezonabil şi se pot atribui activului respectiv.

Nu este corectă recunoaşterea unor asemenea costuri ca provizioane sau alte datorii înainte de prestarea serviciilor, cum ar fi în baza unor angajamente făcute sau a unor contracte semnate cu terţe părţi.

Prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001

- Generalităţi

Situaţiile financiare trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare clasă de active necorporale, distingând între activele necorporale produse din resurse proprii şi alte active necorporale:

a) duratele de viaţă utile sau ratele de amortizare folosite;
b) metodele de amortizare folosite;

Scanned with OKEN Scanner

c) valoarea contabilă brută şi amortizarea cumulată (împreună cu pierderile din depreciere) la începutul şi la finele perioadei;
d) poziţia elementului din cadrul contului de profit şi pierdere în care este inclusă amortizarea activelor necorporale;
e) o reconciliere a valorii contabile la începutul şi la finele perioadei, arătând:
- intrările, indicându-se separat cele obţinute din activitatea internă şi din combinarea de întreprinderi;
- retrageri din uz şi cedări;
- creşteri şi descreşteri de-a lungul perioadei, rezultate din reevaluări şi pierderi din depreciere recunoscute sau reluate direct în capitalurile proprii conform IAS 36 (dacă există);
- pierderi din depreciere recunoscute în contul de profit şi pierdere de-a lungul perioadei conform IAS 36 (dacă este cazul);
- amortizarea recunoscută de-a lungul perioadei;
- diferenţele nete de curs valutar provenind din conversia situaţiilor financiare ale unei entităţi străine; şi
- alte schimbări în valoarea contabilă de-a lungul perioadei.

Informaţiile comparative nu sunt necesare.

De asemenea, situaţiile financiare vor prezenta:

a) dacă un activ necorporal este amortizat în mai mult de 20 de ani, motivul pentru care este respinsă prezumţia că durata de utilizare a unui activ necorporal nu va depăşi 20 de ani de la data la care devine disponibil. În prezentarea acestor motive, societatea va descrie factorii care au jucat un rol semnificativ în determinarea duratei de viaţă utilă a activului;
b) o descriere, valoarea contabilă şi perioada de amortizare rămasă, a oricărui activ necorporal individual care are o valoare semnificativă în situaţiile financiare ale societăţii ca un întreg;
c) pentru active necorporale achiziţionate prin intermediul unei subvenţii guvernamentale şi recunoscute iniţial la valoarea lor justă:
- valoarea justă recunoscută iniţial pentru aceste active;
- valoarea lor contabilă; şi
- dacă sunt contabilizate conform tratamentului de bază sau tratamentului alternativ permis pentru măsurarea ulterioară;

d) existenţa şi valorile contabile ale activelor necorporale ale căror titluri sunt restricţionate şi valorile contabile ale activelor necorporale prezentate drept garanţii pentru datorii; şi
e) gradul de siguranţă pentru achiziţionarea unor active necorporale.

• Active necorporale contabilizate conform tratamentului alternativ permis

Dacă activele necorporale sunt contabilizate la valori reevaluate, vor fi prezentate următoarele informaţii:

a) pe clase de active necorporale:
- data efectivă a reevaluării;
- valoarea contabilă a activului necorporal reevaluat; şi

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea contabilă care ar fi trebuit inclusă în situația financiară dacă activele necorporale reevaluate ar fi fost contabilizate conform tratamentului de bază; și

b) valoarea surplusului din reevaluare aferent activelor necorporale la începutul și la finele perioadei, indicând schimbările de-a lungul perioadei și orice restricții privind distribuirea acestei sume acționarilor.

- Cheltuielile de cercetare și dezvoltare

Situațiile financiare vor prezenta valorile agregate ale cheltuielilor de cercetare și dezvoltare înregistrate în cheltuieli de-a lungul perioadei.

În *bilanț*, activele necorporale sunt prezentate la valoarea netă la rândurile 01 la 05, iar valoarea brută, valoarea amortizărilor aferente și a provizioanelor pentru depreciere, în Nota nr. 1 la situațiile financiare, „Active imobilizate".

În situația adoptării tratamentului alternativ permis, acesta trebuie prezentat în Nota nr. 6 la situațiile financiare, „Principii, politici și metode contabile", iar rezervele din reevaluare și rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din acesta se regăsesc în *Situația modificărilor capitalului propriu.*

În *contul de profit și pierdere*, cheltuielile privind amortizarea și deprecierea activelor necorporale sunt prezentate la rândul 18, iar veniturile din reluarea provizioanelor ca urmare a creșterii din reevaluare sunt prezentate la rândul 19.

IAS 17

LEASING

Stabilirea, pentru locatari și locatori, a politicilor contabile corespunzătoare și a elementelor ce trebuie evidențiate cu privire la leasingul financiar și operațional.

Aria de aplicabilitate

Standardul trebuie aplicat în contabilizarea tuturor tranzacțiilor de leasing, cu excepția:

- acordurilor de leasing privind explorarea sau exploatarea resurselor naturale, cum ar fi: țiței, gaze naturale, lemn, metale și alte zăcăminte minerale; și
- contractelor de acordare a licenței pentru bunuri ca: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor.

Scanned with OKEN Scanner

Definiții

Leasingul este un acord prin care locatorul transmite locatarului, în schimbul unei plăți sau a unei serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă convenită.

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra bunului. Titlul de proprietate poate fi transferat în cele din urmă sau nu.

Leasingul operațional este operațiunea de leasing care nu intră în categoria leasingului financiar.

Leasingul irevocabil reprezintă operațiunea de leasing care este revocabilă doar:

- dacă survine o contingență a cărei producere era puțin probabilă;
- cu permisiunea locatorului;
- în cazul în care locatarul contractează cu același locator un nou leasing privind același bun sau unul echivalent; sau
- în momentul plătirii, de către locatar, a unei sume suplimentare, astfel încât, la începutul leasingului, continuarea lui este certă într-o măsura rezonabilă.

Începutul leasingului reprezintă cea dintâi dată dintre data contractului de leasing și data angajamentului părților de a respecta principalele prevederi ale leasingului.

Termenul de leasing reprezintă perioada irevocabilă pentru care locatarul a contractat bunul în leasing și orice alte termene suplimentare pentru care locatarul are opțiunea de a continua utilizarea bunului în regim de leasing, cu sau fără plată suplimentară, opțiune a cărei exercitare de către locatar este certă, într-o măsură rezonabilă, la începutul leasingului.

Plățile minime de leasing sunt acele plăți de-a lungul termenului de leasing pe care locatarul trebuie sau poate fi obligat să le efectueze, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor și impozitele pe care locatorul le va plăti și care se vor rambursa acestuia, împreună cu:

- în cazul locatarului, orice sume garantate de locatar sau de o parte afiliată locatarului; sau
- în cazul locatorului, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:
  - locatar;
  - o parte afiliată locatarului; sau
  - de o terță parte independentă, capabilă din punct de vedere financiar să satisfacă această garanție.

Valoarea reziduală garantată este:

- în cazul locatarului, valoarea maximă garantată ce devine plătibilă, în orice situație, de locatar sau de o parte afiliată acestuia; și
- în cazul locatorului, acea parte a valorii reziduale ce este garantată de locatar sau de o terță parte neafiliată locatorului ce este capabilă din punct de vedere financiar să onoreze obligațiile asumate prin garanție.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a bunului în regim de leasing a cărei realizare de către locator nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

Investiţia brută în leasing este suma plăţilor minime de leasing aferente unui leasing financiar, din punctul de vedere al locatorului, şi orice valoare reziduală negarantată acumulată în contul locatorului.

Venitul financiar nerealizat reprezintă diferenţa dintre:

- suma dintre plăţile minime de leasing aferente unui leasing financiar, din punctul de vedere al locatorului, şi orice valoare reziduală negarantată acumulată în contul locatorului şi
- valoarea actualizată a sumei anterioare, determinată la rata implicită a dobânzii din contractul de leasing.

Investiţia netă în leasing este investiţia brută în leasing, mai puţin venitul financiar nerealizat.

Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este rata de actualizare care, la începutul leasingului, determină ca valoarea actualizată cumulată a plăţilor minime de leasing şi a valorii reziduale negarantate să fie egală cu valoarea justă a bunului în regim de leasing.

Rata dobânzii marginale a locatarului este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau, dacă aceasta nu este determinabilă, rata pe care, la începutul leasingului, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru aceeaşi perioadă şi cu o garanţie similară, fondurile necesare pentru achiziţionarea bunului.

Chiria contingentă este acea parte a plăţilor de leasing care nu are o valoare determinată, dar este stabilită în funcţie de un factor, altul decât trecerea timpului (procent din vânzări, grad de utilizare, indici de preţ, ratele dobânzilor practicate pe piaţă).

Clasificarea operaţiunilor de leasing

Clasificarea operaţiunilor de leasing se bazează pe măsura în care riscurile şi beneficiile aferente titlului de proprietate a unui bun în regim de leasing revin locatorului sau locatarului.

Riscurile includ posibilitatea de a înregistra pierderi ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a bunului sau a uzurii morale şi a unor variaţii ale venitului datorate modificării condiţiilor economice.

Beneficiile pot fi reprezentate de estimarea unei activităţi profitabile pe durata de viaţă economică a bunului şi a unor câştiguri rezultate din creşterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.

Exemple de situaţii în care o operaţiune se încadrează în categoria leasingului financiar:

a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârşitul termenului de leasing;
b) locatarul are opţiunea de a cumpăra bunul la un preţ estimat a fi suficient de mic faţă de valoarea justă la data la care opţiunea devine

Scanned with OKEN Scanner

exercitabilă, astfel încât la începutul leasingului există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;

c) termenul de leasing acoperă în cea mai mare parte durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

d) la începutul leasingului, valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a bunului în regim de leasing; și

e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără efectuarea unor modificări majore.

Clasificarea operațiunii de leasing se realizează la începutul leasingului.

Modificările elementelor previzionate în contracte (modificări ale duratei de viață economică estimate sau ale valorii reziduale a bunului ce constituie obiectul leasingului) sau modificările de circumstanțe (neîndeplinirea angajamentelor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului din punct de vedere contabil.

Operațiunile de leasing care au ca obiect terenuri și clădiri sunt clasificate ca leasing operațional sau financiar, ca și operațiunile de leasing care au ca obiect alte bunuri. Totuși, o caracteristică a terenurilor este că acestea au în mod normal o durată de viață economică nedeterminată, iar dacă nu se estimează că locatarului îi va fi transferat titlul de proprietate până la sfârșitul termenului de leasing, atunci locatarului nu-i revin în mare măsură riscurile și beneficiile aferente titlului de proprietate. O sumă plătită pentru un astfel de leasing reprezintă plăți de leasing achitate în avans, care sunt amortizate pe perioada de leasing în funcție de beneficiile aduse.

Operațiuni de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor

➢ Leasing financiar

Locatarii trebuie să recunoască operațiunile de leasing financiar în bilanțurile lor ca active și datorii la o valoare egală, la începutul leasingului, cu valoarea justă a bunului în regim de leasing sau cu valoarea actualizată a plăților minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică. Pentru calcularea valorii actualizate a plăților minime de leasing se consideră ca factor de actualizare rata implicită a dobânzii din contractul de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale a locatarului.

Anumite activități specifice aferente leasingului implică adesea apariția unor costuri directe inițiale, cum ar fi cele legate de negocierea și încheierea contractelor de leasing. Costurile identificate ca fiind atribuibile direct activităților efectuate de locatar pentru un leasing financiar sunt incluse în valoarea înregistrată ca activ în baza contractului de leasing.

Plățile de leasing trebuie împărțite în cheltuieli financiare și reducerea datoriei neachitate. Cheltuielile financiare trebuie alocate de-a lungul termenului

Scanned with OKEN Scanner

de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei rămase în fiecare perioadă.

Un leasing financiar dă naștere unor cheltuieli cu amortizarea aferentă bunului, precum și unor cheltuieli financiare, în fiecare perioadă contabilă. Politica de amortizare pentru bunurile în regim de leasing trebuie să fie consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile deținute în proprietate, iar amortizarea înregistrată trebuie calculată în baza prevederilor Standardelor Internaționale de Contabilitate IAS 4, Contabilitatea amortizării, și IAS 16, Terenuri și mijloace fixe. Dacă nu există în mod rezonabil certitudinea că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul termenului de leasing, activul trebuie amortizat în totalitate pe durata cea mai scurtă dintre termenul de leasing și durata de viața utilă a acestuia.

Exemplul 1

Contract de leasing financiar, când cele două părți contractante sunt rezidenți români

Contractul de leasing financiar cuprinde următoarele informații:

Banca finanțatoare „Banca de Dezvoltare"	
Preț echipament	4.408.316.280 lei
Durata leasingului	36 luni
Valoarea de bază	4.408.316.280 lei
Dobânda	340.264.451 lei
Valoarea ratelor	3.646.501.557 lei

La sfârșitul contractului de leasing, dacă locatarul respectă termenele de plată și sunt îndeplinite condițiile contractului de leasing, acesta are dreptul să cumpere echipamentul la valoarea lui reziduală (440.831.732 lei).

Valoarea de rambursat include atât plățile de capital (principalul), cât și dobânda.

Valoarea de rambursat pentru plata în avans și cele 12 rate de leasing va fi transferată la Banca de Dezvoltare, în baza contractului de leasing și a facturilor distincte emise de către locator pentru fiecare rată.

Orice plată făcută în alt cont decât cel menționat anterior este considerată nulă.

Toate taxele, impozitele și alte cheltuieli care afectează obiectul contractului de leasing vor fi suportate de către locatar. Aceste taxe, impozite și alte plăți nu afectează valoarea netă de rambursat.

Părțile contractante acceptă condițiile generale ale contractului, ca parte integrantă și inseparabilă a contractului de leasing.

Durata de viață utilă este de 5 ani.

Suma totală de rambursat va fi plătită în lei, fără alte deduceri pentru eventuale taxe sau impozite percepute. Plata se va face conform graficului de plată prezentat în continuare:

Scanned with OKEN Scanner

GRAFIC DE PLATĂ

– lei –

Tipul plății	Termenul de plată	Valoarea de rambursat	Principalul (capital)	Dobânda
avans	15 septembrie 1997	661.247.442	661.247.442	
rata 1	31 decembrie 1997	305.723.432	258.885.075	46.838.357
rata 2	31 martie 1998	305.399.824	261.797.531	43.602.293
rata 3	30 iunie 1998	305.072.576	264.742.752	40.329.824
rata 4	27 septembrie 1998	304.741.577	267.721.030	37.020.547
rata 5	25 ianuarie 1999	304.407.000	270.732.971	33.674.029
rata 6	23 martie 1999	304.068.586	273.778.717	30.289.869
rata 7	23 iunie 1999	303.726.365	276.858.733	26.867.632
rata 8	25 septembrie 1999	303.380.292	279.973.390	23.406.902
rata 9	20 decembrie 1999	303.030.317	283.123.089	19.907.228
rata 10	17 martie 2000	302.676.418	286.308.224	16.368.194
rata 11	18 iunie 2000	302.318.540	289.529.198	12.789.342
rata 12	16 septembrie 2000	301.956.620	292.786.396	9.170.224
	Total sume de plată	**3.646.501.557**	**3.306.237.106**	**340.264.451**
Valoarea reziduală	16 septembrie 2000	440.831.732	440.831.732	
Total avans + rate + valoare reziduală		**4.748.580.731**	**4.408.316.280**	**340.264.451**

15 septembrie 1997

1) Facturare avans

%	=	404 „Furnizori de imobilizări“	786.884.456
409 „Furnizori – debitori“			661.247.442
4426 „TVA deductibilă“			125.637.014

2) Plată avans

404 „Furnizori de imobilizări“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	786.884.456

31 decembrie 1997

3) Primirea bunului în leasing și evidențierea dobânzii conform contractului

a) primirea bunului în leasing

213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	4.408.316.280

b) evidenţierea dobânzii aferente

471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“	340.264.451

- Debit cont 8036, „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 4.748.580.731

4) Înregistrarea facturii pentru prima rată scadentă

		404 „Furnizori de imobilizări“	354.911.596
%	=		
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			258.885.075
1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“			46.838.357
4426 „TVA deductibilă“			49.188.164

5) Regularizarea valorii avansului facturat

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	=	%	786.884.456
		409 „Furnizori – debitori“	661.247.442
		4426 „TVA deductibilă“	125.637.014

6) Achitarea facturii

404 „Furnizori de imobilizări“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	354.911.596

7) Evidenţierea cheltuielii cu dobânda

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	46.838.357

- Credit cont 8036, „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 966.970.874
(661.247.442 + 258.885.075 + 46.838.357)

Scanned with OKEN Scanner

Pentru ratele 2-11 se înregistrează în mod similar facturile pentru ratele scadente.

Pentru anul 1998 şi 1999 se înregistrează amortizarea anuală (4.408.316.280 lei/5 ani)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor“	881.663.256

16 septembrie 2000

8) Înregistrarea facturii pentru rata scadentă

		404	
%	=	„Furnizori de imobilizări“	357.586.035
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			292.786.396
1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“			9.170.224
4426 „TVA deductibilă“			55.629.415

9) Evidențierea cheltuielii cu dobânda

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	9.170.224

- Credit cont 8036,
„Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 301.956.620

10) Achitarea facturii

404 „Furnizori de imobilizări“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	357.586.035

11) Înregistrarea facturii pentru valoarea reziduală şi transferul dreptului de proprietate:

		404	
%	=	„Furnizori de imobilizări“	524.589.761
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			440.831.732
4426 „TVA deductibilă“			83.758.029

Scanned with OKEN Scanner

- Credit cont 8036,
„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" 440.831.732

12) Achitarea furnizorului

404		5121	
„Furnizori de imobilizări"	=	„Conturi la bănci în lei"	524.589.761

13) Înregistrarea amortizării anuale (4.408.316.280 lei/5 ani)

6811		2813	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	„Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	881.663.256

Exemplul 2

Contractul de leasing financiar este încheiat între locator-persoană nerezidentă şi locatar cu sediul în România

Contractul de leasing financiar cuprinde următoarele informaţii:

Banca finanţatoare „Banca de Dezvoltare"	
Preţ echipament	559.431 $
Durata leasingului	36 luni
Valuta pentru plăţile de leasing	$
Valoarea de bază	559.431 $
Dobânda netă	38.862,691 $
Dobânda brută	43.180,768 $
Valoarea netă a plăţilor	458.435,941 $

La sfârşitul contractului de leasing, dacă locatarul respectă termenele de plată şi sunt îndeplinite condiţiile contractului de leasing, acesta are dreptul să cumpere echipamentul la valoarea lui reziduală, la achitarea ultimei rate (16 septembrie 2000, dată la care se achită şi valoarea reziduală). Valoarea netă de rambursat include atât plăţile de capital (principalul), cât şi dobânda netă (calculată prin deducerea din dobânda brută a impozitului pe venitul nerezidenţilor).

Avansul este achitat la 15 septembrie 1997, iar primirea bunului în leasing are loc la 31 decembrie 1997, dată la care se achită şi prima rată.

Taxele vamale se achită cu ocazia achiziţiei bunului la valoarea reziduală, respectiv la 16 septembrie 2000.

Plata prin bancă se efectuează la data facturării.

Valoarea netă de rambursat pentru plata în avans şi cele 12 rate de leasing va fi transferată la banca finanţatoare, Banca de Dezvoltare, în baza contractului de leasing, cu emiterea de către locator a unor facturi distincte pentru fiecare rată.

Scanned with OKEN Scanner

Orice plată făcută în alt cont decât cel menționat anterior va fi considerată nulă.

Toate taxele, impozitele şi alte cheltuieli care afectează obiectul prezentului contract de leasing vor fi suportate de către locatar. Aceste taxe, impozite şi alte plăți nu afectează valoarea netă de rambursat.

Părțile contractante acceptă condițiile generale ale prezentului contract, ca parte integrală şi inseparabilă a contractului de leasing.

Durata de viață utilă este de 5 ani.

Suma totală netă de rambursat va fi plătită în exclusivitate în dolari, fără alte deduceri pentru eventuale taxe sau impozite percepute, conform graficului de plată prezentat mai jos:

GRAFIC DE PLATĂ

- $ -

Tipul plății	Termenul de plată	Valoarea netă de rambursat locatorului	Valoarea brută	Principalul (capital)	Dobânda brută	Dobânda netă	Impozitul pe venitul nerezidenților (10% din dobânda brută)
1	2	3 = (4 – 8) sau = (5 + 7)	4 = 5+6	5	6 = 7+8	7 = 6 – 8	8
avans	Plata la 15 sept 1997	83915	83915	83915			
prima rată	31 dec 1997	38202,995	38797,390	32853,436	5943,954	5349,559	594,395
a II-a rată	31 martie1998	38202,995	38756,324	33223,037	5533,286	4979,958	553,329
a III-a rată	30 iunie 1998	38202,995	38714,795	33596,796	5117,998	4606,199	511,800
alV-a rată	27 sept 1998	38202,995	38672,799	33974,750	4698,039	4228,235	469,804
a V-a rată	25 ian 1999	38202,995	38630,330	34356,976	4273,354	3846,019	427,335
a VI-a rată	23 martie 1999	38202,995	38587,384	34743,492	3843,892	3459,503	384,389
a VII-a rată	23 iunie 1999	38202,995	38543,955	35134,357	3409,598	3066,688	340,960
a VIII-a rată	25 sept 1999	38202,995	38500,037	35529,618	2970,419	2673,377	297,042
a IX-a rată	20 dec 1999	38202,995	38455,625	35929,326	2526,298	2273,669	255,630
a X-a rată	17 martie 2000	38202,995	38410,713	36333,531	2077,182	1869,464	207,718
a XI-a rată	18 iunie 2000	38202,995	38365,296	36742,284	1623,013	1460,711	162,301
a XII-a rată	16 sept 2000	38202,995	38319,368	37155,634	1163,734	1047,361	116,373
	Total plăți	**458435,941**	**462754,018**	**419573,250**	**43180,768**	**38862,691**	**4318,077**
Taxe vamale	16 sept 2000		13163,082				
Valoarea reziduală	16 sept 2000	55943,100	55943,100	55943,100			
Total avans + rate + valoare reziduală		**598293,691**	**602611,768**	**559431,000**	**43180,768**	**38862,691**	**4318,077**

Data	Curs valutar lei/$
15 septembrie 1997	6500
31 decembrie 1997	7880
31 martie 1998	8100
30 iunie 1998	8500
27 septembrie 1998	9250
31 decembrie 1998	10000

Scanned with OKEN Scanner

Data	Curs valutar lei/$
25 ianuarie 1999	10300
23 martie 1999	12400
23 iunie 1999	15600
25 septembrie1999	18700
20 decembrie 1999	20450
31 decembrie 1999	21000
17 martie 2000	23200
18 iunie 2000	24500
16 septembrie 2000	25000

Operaţiunile efectuate se prezintă astfel:

1) Facturare avans

409 „Furnizori – debitori“	=	404 „Furnizori de imobilizări“	545.447.500	(83.915 $ x 6.500 lei/$)

2) Plată avans

404 „Furnizori de imobilizări“	=	5124 „Conturi la bănci în valută“	545.447.500	

3) Primirea bunului în leasing şi evidenţierea dobânzii conform contractului:

a) primirea bunului în leasing

213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	=	167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	4.408.316.280	(559.431 $ x 7.880 lei/$)

b) evidenţierea dobânzii aferente

471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	=	1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“	340.264.451	(43.180,768 $ x 7.880 lei/$)

- Debit cont 8036, „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 4.748.580.731 (4.408.316.280 + 340.264.451)

4) Compensarea avansului achitat şi înregistrarea facturii pentru rata scadentă

a) decontarea avansului achitat

167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	=	409 „Furnizori – debitori“	545.447.500	(83.915 $ x 6.500 lei/$)

b) evidenţierea facturii pentru prima rată scadentă

%	=	404 „Furnizori de imobilizări“	305.723.433	(38.797,390 $ x 7.880 lei/$)
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			258.885.075	(32.853,436 $ x 7.880 lei/$)
1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“			46.838.357	(5.943,954 $ x 7.880 lei/$)

5) Achitarea facturii şi reţinerea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente

404 „Furnizori de imobilizări“	=	%	305.723.433	(38797,39 $ x 7880 lei/$)
		5124 „Conturi la bănci în valută“	301.039.600	(38202,995 $ x 7880 lei/$)
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	4.683.833	(594,395 $ x 7880 lei/$)

6) Evidenţierea cheltuielii cu dobânda

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	46.838.357	(5943,954 $ x 7880 lei/$)

- Credit cont 8036, „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 966.973.633 (661.250.200 + 305.723.433)

Scanned with OKEN Scanner

31 martie 1998

7) Înregistrarea facturii pentru rata scadentă

% 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	=	404 „Furnizori de imobilizări“	313.926.215	(38.756,324 $ x 8100 lei/$)
			261.797.531	(33.223,037 $ x7880lei/$)
1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate“			43.602.293	(5.533,286 $ x7880 lei/$)
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			8.526.391	[38.756,324 $ x (8100-7880) lei/$]

8) Evidențierea cheltuielii cu dobânda

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	43.602.293	(5.533,286 $ x 7880 lei/$)

- Credit cont 8036, „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate“ 305.399.824 (261.797.531 + 43.602.293)

9) Achitarea facturii și reținerea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente. Achitarea facturii s-a efectuat la cursul de 8.100 lei/$, în ziua primirii facturii.

404 „Furnizori de imobilizări“	=	%	313.926.215	
		5124 „Conturi la bănci în valută“	309.444.250	(38.202,995 $ x 8100 lei/$)
		446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	4.481.965	(553,329 $ x 8100 lei/$)

10) Achitarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	4.481.965

Scanned with OKEN Scanner

Următoarele rate se contabilizează similar.

11) Evaluarea datoriei la 31 decembrie 1998, la cursul de schimb valutar comunicat de BNR pentru această dată (10.000 lei/$)

- datoria aferentă capitalului
  - rate achitate până la 31 decembrie 1998: 83915 + 32853,436 + 33223,037 + 33596,796 + 33974,750 = 217.563,019 $
  - rate rămase neachitate: 559.431 – 217.563,019 = 341.867,981 $

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	724.760.120	[341.867,981 $ x (10.000 – – 7.880) lei/$]

- datoria aferentă dobânzii
  - dobânda achitată până la 31 decembrie 1998: 5.943,954 + 5.533,286 + 5.117,998 + 4.698,039 = 21.293,277 $
  - dobânda rămasă de achitat: 43.180,768 – 21.293,277 = 21.887,491 $

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate“	46.401.481	[21.887,491 $ x (10.000 – – 7.880) lei/$]

12) Evaluarea datoriei la 31 decembrie 1999, la cursul de schimb comunicat de BNR pentru această dată 21.000 lei/$

- datoria aferentă capitalului
  - rate achitate până la 31 decembrie 1999: 217.563,019 + 34.356,976 + 34.743,492 + 35.134,357 + 35.529,618 + 35.929,326 = 393.256,788 $
  - rate rămase neachitate: 559.431 – 393.256,788 = 166.174,549 $

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	1.827.920.039	[16.6174,549 $ x (21.000 – – 10.000) lei/$]

- datoria aferentă dobânzii
  - dobânda achitată până la 31 decembrie 1998: 21.293,277 + 4.273,354 + 3.843,892 + 3.409,598 + 2.970,419 + 2.526,298 = 38.316,838 $
  - dobânda rămasă de achitat: 43.180,768 – 38.316,838 = 21.887,491 $

Scanned with OKEN Scanner

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“	53.503.219	[4.863,929 $ x (21.000 – – 10.000) lei/$]

16 septembrie 2000

13) Evidenţierea în contabilitate a ultimei rate scadente

%	=	404 „Furnizori de imobilizări“	957.984.200	(37.155,634 $ x 21.000 lei/$)
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			780.268.314	(38.319,368 $ x 25.000 lei/$)
1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate“			24.438.414	(1.163,734 $ x 21.000 lei/$)
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			153.277.472	[38319,368 $ x (25000 – – 21000)lei/$]

14) Evidenţierea cheltuielii cu dobânda

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans“	9.170.224	(1163,734 $ x 7880 lei/$)

- Credit cont 8036
„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“ 301.956.620 (38.319,368 $ x 7.880 lei/$)

15) Achitarea facturii şi reţinerea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente

404 „Furnizori de imobilizări“	=	%	957.984.200	
		5124 „Conturi la bănci în valută“	955.074.875	(38202,995$ x 25000 lei/$)
		446 „Alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate“	2.909.325	(116,373$ x 25.000 lei/$)

Scanned with OKEN Scanner

16) Achitarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	2.909.325	

17) Facturarea valorii reziduale şi transferul dreptului de proprietate

%	=	404 „Furnizori de imobilizări“	1.398.577.500	(55.943,100 $ x 25.000 lei/$)
167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“			1.174.805.100	(55.943,100 $ x 21.000 lei/$)
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“			223.772.400	[55.943,100 $ x (25000 – – 21000)lei/$]

18) Evidenţiere taxe vamale aferente valorii reziduale

213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii“	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	329.077.050	(13.163,082 $ x 25.000 lei/$)

19) Plata taxei vamale

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate“	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	329.077.050	

- Credit cont 8036, „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate“	440.831.628	(55.943,100 $ x 7.880 lei/$)

20) Achitarea furnizorului pentru valoarea reziduală facturată (în ziua primirii facturii externe)

404 „Furnizori de imobilizări“	=	5124 „Conturi la bănci în valută“	1.398.577.500	(55.943,100 $ x 25.000 lei/$)

În ceea ce priveşte cheltuiala cu amortizarea anuală, valoarea acesteia se stabileşte pornind de la durata de viaţă utilă (5 ani) şi nu de la durata leasingului (3 ani),

Scanned with OKEN Scanner

existând certitudinea că locatarul va obţine dreptul de proprietate până la sfârşitul termenului de leasing (4. 408.316.280 lei/5 ani = 881.663.256 lei):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor“	881.663.256

➢ **Leasing operaţional**

Plăţile de leasing în cazul unui leasing operaţional trebuie recunoscute ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere, în mod liniar de-a lungul termenului de leasing, cu excepţia situaţiei în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru ritmul beneficiilor utilizatorului.

În cazul leasingului operaţional, plăţile de leasing (excluzând costul serviciilor cu asigurarea şi întreţinerea) sunt recunoscute drept cheltuieli în contul de profit şi pierdere, în mod liniar, cu excepţia situaţiei în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru ritmul beneficiilor utilizatorului, chiar dacă plăţile nu sunt efectuate pe aceeaşi bază.

Exemplul 3

S.C. „Gama“ preia în baza unui contract de leasing operaţional un utilaj necesar desfăşurării producţiei. Termenul de leasing conform contractului este de 3 ani. Valoarea totală a contractului este de 2.100.000.000 lei, plăţile urmând să se facă trimestrial, în rate egale de 175.000.000 lei.

Sumele facturate sunt calculate la nivel trimestrial: 2.100.000.000 lei/ (3 ani x 4 trimestre).

%		401 „Furnizori“	208.250.000
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile“			175.000.000
4426 „TVA deductibilă“			33.250.000

Operaţiuni de leasing reflectate în situaţiile financiare ale locatorilor

➢ **Leasing financiar**

Locatorii trebuie să recunoască în bilanţ bunurile deţinute în regim de leasing financiar drept creanţe, la o valoare egală cu investiţia netă în leasing.

Exemplu

Se menţin datele de la exemplul 1, leasing financiar când cele două părţi contractante sunt rezidenţi români, prezentat la operaţiuni de leasing financiar, reflectate în situaţiile financiare ale locatarilor.

Scanned with OKEN Scanner

1) Emiterea facturii pentru avans

4111 „Clienți“	=	%	786.884.456
		419 „Clienți – creditori“	661.247.442
		4427 „TVA colectată“	125.637.014

2) Încasarea avansului

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4111 „Clienți“	786.884.456

31 decembrie 1997

3) Recunoaşterea creanţelor din leasing financiar

a) pentru bunul predat în leasing

2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung“	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații“	4.408.316.280

b) pentru dobânda aferentă

2674 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung“	=	472 „Venituri înregistrate în avans“	340.264.451

- Debit cont 8038,
„Alte valori în afara bilanțului“ 4.748.580.731

4) Înregistrarea facturii emise pentru prima rată

4111 „Clienți“	=	%	354.911.596
		706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii“	258.885.075
		2674 „Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung“	46.838.357
		4427 „TVA colectată“	49.188.164

5) Evidențierea veniturilor din dobânzi

472 „Venituri înregistrate în avans“	=	766 „Venituri din dobânzi“	46.838.357

Scanned with OKEN Scanner

- Credit cont 8038,
„Alte valori în afara bilanțului" 966.970.874

6) Diminuarea creanței cu valoarea avansului și a ratei (661.247.442 + 258.885.075)

658
„Alte cheltuieli de exploatare" = 2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung" 920.132.517

7) Regularizarea avansului și a TVA

% = 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" 786.884.456
419
„Clienți – creditori" 661.247.442
4427
„TVA colectată" 125.637.014

8) Încasarea prin bancă a primei rate

5121
„Conturi la bănci în lei" = 4111 „Clienți" 354.911.596

16 septembrie

9) Înregistrarea facturii emise

4111
„Clienți" = % 357.586.035
706
„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii" 292.786.396
2674
„Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung" 9.170.224
4427
„TVA colectată" 55.629.415

10) Înregistrarea veniturilor din dobânzi

472
„Venituri înregistrate în avans" = 766 „Venituri din dobânzi" 9.170.224

- Credit cont 8038,
„Alte valori în afara bilanțului" 301.956.620

11) Diminuarea creanței

Scanned with OKEN Scanner

658 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung“	292.786.396

12) Încasarea ratei

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4111 „Clienți“	357.586.035

13) Transferul dreptului de proprietate la valoarea reziduală

4111 „Clienți“	=	%	524.589.761
		706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii“	440.831.732
		4427 „TVA colectată“	83.758.029

14) Diminuarea creanței

658 „Alte cheltuieli din exploatare“	=	2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung“	440.831.732

- Credit cont 8038,
„Alte valori în afara bilanțului“ 440.831.732

15) Încasarea facturii

5121 „Conturi curente la bănci în lei“	=	4111 „Clienți“	524.589.761

Costurile directe inițiale (comisioanele și taxele juridice) sunt adesea suportate de locatori la negocierea și perfectarea unui leasing. În cazul operațiunilor de leasing financiar, aceste costuri directe inițiale sunt efectuate în vederea obținerii unui venit financiar și se înregistrează imediat în venituri sau se alocă la venituri pe termenul de leasing.

➢ **Leasing operațional**

Venitul rezultat din leasingul operațional trebuie recunoscut ca venit pe o bază liniară, pe perioada de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este considerată mai reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează beneficiile generate de utilizarea bunului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

Se menţine enunţul exemplului cu S.C. „Gama", cu menţiunea că valoarea de achiziţie este de 1.800.000 mii lei, iar durata de viaţă utilă este de 5 ani.

4111 „Clienţi"	=	%	208.250.000
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	175.000.000
		4427 „TVA colectată"	33.250.000

- înregistrarea amortizării anuale (1.800.000.000 lei/5 ani)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	360.000.000

Costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obţinerea venitului din leasing sunt recunoscute drept cheltuieli. Venitul din leasing (exclusiv încasările din servicii oferite, precum asigurarea şi întreţinerea) se recunoaşte ca venit pe bază liniară pe perioada de leasing, chiar dacă încasările nu sunt înregistrate pe această bază, cu excepţia cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează beneficiile generate de utilizarea bunului în regim de leasing.

Costurile directe iniţiale suportate special pentru obţinerea venitului dintr-un leasing operaţional fie se amână şi se alocă la venituri pe perioada de leasing proporţional cu venitul înregistrat din chirie, fie se recunosc în contul de profit şi pierdere ca o cheltuială în perioada în care se efectuează.

Amortizarea bunurilor în regim de leasing trebuie să se facă pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare a locatorului pentru bunuri similare, iar cheltuielile cu amortizarea trebuie calculate în baza prevederilor IAS 4, Contabilitatea amortizării, şi IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe.

Interpretarea SIC – 15, Leasing operaţional – Stimulente

Aspecte dezbătute

Cum trebuie recunoscute stimulentele acordate într-un contract de leasing operaţional atât în situaţiile financiare ale locatorului, cât şi în cele ale locatarului.

Acord

Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui nou contract de leasing operaţional sau pentru reînnoirea unuia existent se recunosc ca fiind parte

Scanned with OKEN Scanner

integrantă din valoarea contraprestației nete convenite pentru utilizarea activului închiriat.

Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentelor ca pe o diminuare a venitului din leasing, pe toata durata contractului, prin metoda liniară, dacă nu există o altă metodă caracteristică modului în care se reduce beneficiul din leasing.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentelor ca pe o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durată contractului, prin metoda liniară, dacă nu există o altă metodă caracteristică modului în care se reduce beneficiul din leasing.

Bază pentru concluzii

Pentru ca tranzacțiile şi evenimentele să fie reflectate cu exactitate, este necesar să se pună în aplicare politicile contabile care să reflecte prevalența economicului asupra juridicului, iar situațiile financiare trebuie să fie elaborate pe baza contabilității de angajamente.

Plățile efectuate de locator locatarului sau în numele acestuia ori reducerea costului chiriei de către locator, ca stimulente pentru încheierea unui nou contract sau pentru reînnoirea unuia existent, sunt parte inseparabilă din valoarea netă de primit sau de plătit prin contractul de leasing.

Prezentarea în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 în situațiile financiare ale locatorilor

➢ În cazul leasingului financiar, conform prevederilor standardului, trebuie prezentate următoarele informații:

- o reconciliere la data bilanțului între totalul investiției brute în leasing şi valoarea actualizată a plăților minime de leasing de încasat. În plus, întreprinderea trebuie să prezinte, la data bilanțului, totalul investiției brute în leasing şi valoarea actualizată a plăților minime de leasing pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:

- până la un an;
- între 1 si 5 ani;
- peste 5 ani.

- venitul financiar nerealizat;
- valorile reziduale negarantate aferente locatorului;
- reducerile de valoare cumulate pentru plățile minime de leasing de primit ce nu pot fi încasate;
- chiriile contingente înregistrate în venituri;
- o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatorului.

Creanțele asupra locatarilor sunt evidențiate în *bilanț* la rândurile 17, „Alte creanțe" (împrumutul acordat şi dobânda aferentă) şi 26, „Creanțe comerciale" (creanța facturată), şi de asemenea în Nota nr. 5 la situațiile financiare, intitulată „Situația creanțelor şi datoriilor".

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile înregistrate în avans sunt evidenţiate la rândul 62 „Venituri în avans".

În *contul de profit şi pierdere*, veniturile aferente leasingului (redevenţele) sunt evidenţiate la rândul 02, „Producţia vândută".

➢ În cazul leasingului operaţional, locatorii trebuie să prezinte în situaţiile financiare următoarele:

- pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă brută, amortizarea cumulată şi pierderea acumulată din depreciere la data bilanţului, precum şi
  - amortizarea recunoscută în perioada aferentă;
  - pierderi din depreciere recunoscute în perioada aferentă;
  - pierderi din depreciere reluate în perioada aferentă.
- plăţile minime viitoare rezultate din leasing operaţional irevocabil, pe total şi pe fiecare dintre perioadele de mai jos:
  - până la un an;
  - între 1 şi 5 ani;
  - peste 5 ani.
- totalul chiriilor contingente recunoscute la venituri;
- o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatorului.

Creanţele rezultate în urma leasingului operaţional se regăsesc la rândul 26, „Creanţe comerciale", din *bilanţ* şi de asemenea în Nota nr. 5 la situaţiile financiare, intitulată „Situaţia creanţelor şi datoriilor".

De asemenea, activele date în leasing sunt reflectate în bilanţ la valoarea netă, iar în Nota nr. 1 la situaţiile financiare, intitulată „Active imobilizate", se prezintă la valoarea brută şi la valoarea netă.

Veniturile rezultate în urma operaţiunilor de leasing se regăsesc în *contul de profit şi pierdere* la rândul 02, iar cheltuielile cu amortizarea, la rândul 18.

Prezentarea în situaţiile financiare ale locatarilor

➢ În cazul leasingului financiar trebuie prezentate următoarele informaţii:

- pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la data bilanţului;
- o reconciliere la data bilanţului între totalul plăţilor minime de leasing şi valoarea lor actualizată. În plus, întreprinderea trebuie să prezinte la data bilanţului totalul plăţilor minime de leasing şi valoarea lor actualizată pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:
  - până la un an;
  - între 1 şi 5 ani;
  - peste 5 ani.
- chiriile contingente înregistrate în veniturile aferente perioadei;
- totalul plăţilor minime aferente subcontractelor de leasing, estimate a se obţine în condiţiile unui subcontract de leasing irevocabil la data bilanţului;

Scanned with OKEN Scanner

- o descriere generală a contractelor de leasing ale locatarului, care include, dar nu se limitează la următoarele:
  - baza determinării chiriilor contingente;
  - existența și termenii opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a clauzelor de escaladare;
  - restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la dividende, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.

Activele dobândite în urma operațiunilor de leasing sunt evidențiate în *bilanț* la valoarea netă, iar valoarea brută și valoarea netă a acestora se prezintă în Nota nr. 1 la situațiile financiare, intitulată „Active imobilizate".

Datoriile aferente leasingului financiar sunt evidențiate la rândurile 46 „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și alte datorii pentru asigurările sociale", sau 57 „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale", precum și în Nota nr. 5 la situațiile financiare, intitulată „Situația creanțelor și datoriilor".

Cheltuielile înregistrate în avans aferente dobânzilor calculate sunt reflectate în bilanț la rândul 38 „Cheltuieli în avans".

În *contul de profit și pierdere* cheltuielile privind dobânzile scadente sunt evidențiate la rândul 44 „Cheltuieli privind dobânzile", iar cheltuielile cu amortizarea, la rândul 18 „Cheltuieli".

➢ <u>În cazul leasingului operațional</u>, locatarul trebuie să evidențieze următoarele:

- totalul plăților minime de leasing previzionate a se obține dintr-un leasing operațional irevocabil pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:

- până la un an;
- între 1 și 5 ani;
- peste 5 ani;

- totalul plăților minime estimate a se obține în condițiile unui subcontract de leasing irevocabil la data bilanțului;
- plățile înregistrate în venituri pentru perioada aferentă, cu evidențierea separată a plăților minime de leasing, a chiriilor contingente și a plăților aferente subcontractelor de leasing;
- o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, care includ, dar nu se limitează la următoarele:

- baza determinării chiriilor contingente;
- existența și termenii opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și ale clauzelor de escaladare;
- restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la dividende, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.

Scanned with OKEN Scanner

Datoriile rezultate în urma operaţiunilor de leasing operaţional se regăsesc în *bilanţ* la rândurile 42 sau 53 „Datorii comerciale", în funcţie de scadenţă, precum şi în nota nr. 5 la situaţiile financiare, intitulată „Situaţia creanţelor şi datoriilor".

Cheltuielile aferente leasingului operaţional sunt evidenţiate în *contul de profit şi pierdere* la rândul 24 „Cheltuieli privind prestaţiile externe", şi de asemenea în Nota nr. 10 la situaţiile financiare, intitulată „Alte informaţii".

IAS 2

CONTABILITATEA STOCURILOR

Descrierea tratamentului pentru contabilitatea stocurilor în sistemul costului istoric.
Standardul furnizează indicaţiile practice referitoare la:
- determinarea costului stocurilor; şi
- recunoaşterea ulterioară a acestor costuri drept cheltuială, inclusiv orice reducere până la valoarea realizabilă netă.

Aria de aplicabilitate

Standardul se aplică la contabilizarea stocurilor în situaţiile financiare întocmite în sistemul costului istoric, cu excepţia următoarelor categorii de stocuri:

a) producţia în curs de execuţie obţinută în cadrul contractelor de construcţii, inclusiv contractele de prestări servicii direct legate de acestea (IAS 11, Contractele de construcţii);
b) instrumentele financiare; şi
c) stocurile de păsări, animale, produse agricole, forestiere, precum şi minereuri care aparţin producătorilor, în cazul în care sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, pe baza unor practici bine stabilite din anumite sectoare.

Definiţii

Stocurile sunt active:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

Scanned with OKEN Scanner

b) în curs de producție, în vederea vânzării sau
c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile necesare vânzării.

Stocurile includ:
- bunurile cumpărate și deținute cu scopul revânzării (mărfurile achiziționate de un detailist în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute cu scopul de a fi revândute);
- produsele finite și producția aflată în curs de execuție;
- materiile prime, materialele și alte consumabile destinate utilizării în procesul de producție;
- costul serviciilor efectuate de un prestator de servicii, pentru care întreprinderea nu a înregistrat încă venitul aferent.

Evaluarea stocurilor

Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Exemplu privind calcularea valorii realizabile nete

a) Prețul de vânzare al bunului	10.000.000 lei
b) Costul cu evaluarea bunului	100.000 lei
c) Costuri cu sortarea și pregătirea pentru vânzare	50.000 lei
d) Costuri cu vânzarea efectivă a bunului	50.000 lei

Valoarea realizabilă netă = a – (b + c + d) = 10.000.000 - (100.000 + 50.000 + + 50.000) = 9.800.000 lei.

Exemplu privind determinarea valorii la care se vor prezenta stocurile în situațiile financiare

A. Costul bunurilor aflate în stoc	8.000.000 lei
Valoarea realizabilă netă	9.800.000 lei
Valoarea stocurilor, recunoscută în situațiile financiare	8.000.000 lei
B. Costul bunurilor aflate în stoc	8.000.000 lei
Valoarea realizabilă netă	7.000.000 lei
Valoarea stocurilor, recunoscută în situațiile financiare	7.000.000 lei

Costul stocurilor

Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate de întreprindere pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Scanned with OKEN Scanner

- **Costurile de achiziţie a stocurilor** cuprind:
  - preţul de cumpărare;
  - taxe de import şi alte taxe, cu excepţia acelora pe care întreprinderea le poate recupera de la autorităţile fiscale;
  - costuri de transport, manipulare şi alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei de produse finite, materiale şi servicii.

Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costul de achiziţie.

Diferenţele de curs valutar aferente achiziţiilor recente de bunuri pot fi incluse în costul de achiziţie doar în cazurile permise prin tratamentul alternativ prevăzut de IAS 21, Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar (când au rezultat dintr-o depreciere monetară accentuată împotriva căreia nu există nici un mijloc practic de acoperire şi privesc datorii rezultate din achiziţii recente de stocuri, datorii care nu pot fi achitate).

Notă: Reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 (pct. 5.13 a) prevede că nu poate fi aplicat tratamentul alternativ prevăzut de IAS 21, Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar, întrucât nu sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de Interpretarea SIC-11.

Exemplu de determinare a costului de achiziţie pentru bunuri aprovizionate

S. C. „Omnia" S.A. a achiziţionat mărfuri din import pentru care sunt necesare lucrări de ambalare şi etichetare.

Preţul de cumpărare facturat de furnizor	1.000.000 mii lei
Taxele vamale achitate în vamă	200.000 mii lei
Taxa pe valoarea adăugată achitată în vamă	228.000 mii lei
Cheltuieli de transport pe parcurs intern	100.000 mii lei
Cheltuieli de manipulare	50.000 mii lei.

Pentru această achiziţie furnizorul a acordat o reducere comercială în valoare de 200.000 mii lei. Înainte de vânzarea mărfurilor s-a achitat furnizorul extern, înregistrându-se o diferenţă de curs nefavorabilă în sumă de 300.000 mii lei.

Costul de achiziţie = 1.000.000 + 200.000 + 100.000 + 50.000 – 200.000 = 1.150.000 mii lei.

- **Costurile de prelucrare a stocurilor** cuprind:
  - costurile directe (de exemplu, costurile cu manopera directă);
  - costurile indirecte de producţie, care cuprind:
    - regia fixă, formată din costurile indirecte care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei (amortizarea utilajelor şi echipamentelor, întreţinerea sculelor şi utilajelor, precum şi costurile cu conducerea şi administrarea secţiilor); şi
    - regia variabilă, formată din acele costuri de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei (costurile indirecte cu materialele şi cu forţa de muncă).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de determinare a costurilor de producție

– mii lei –

Cont	Total costuri	Costuri directe	Costuri indirecte	Costuri generale de administrație	Costuri de desfacere
601	10.000	10.000	-	-	-
602	1.000	800	200	-	-
603	500	200	100	100	100
605	1.000	700	100	100	100
623	1.000	-	-	1.000	-
625	500	-	-	500	-
626	100	-	-	100	-
627	1.000	-	-	1.000	-
641	5.000	1.500	1.500	1.300	700
645	4.000	1.250	1.250	1.000	500
666	2.000	-	-	2.000	-
681	3.000	-	2.000	500	500
Total	**29.100**	**14.450**	**5.150**	**7.600**	**1.900**

	– mii lei –
- Costuri directe	14.450
- Costuri indirecte	5.150
din care: - fixe	2.000
- variabile	3.150
- Costuri generale de administrație	7.600
- Costuri de desfacere	1.900

Alocarea valorii regiei fixe asupra costurilor de prelucrare se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate determinată de întreținerea planificată a echipamentelor.

Valoarea regiei fixe alocate produselor realizate nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active.

Regia fixă nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut.

Regia variabilă este alocată producției realizate, corespunzător folosirii efective a capacității de producție.

Exemplu de determinare a regiei fixe care este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut

Menținând informațiile de la exemplul anterior, se precizează următoarele:

- nivelul normal al capacității de producție a întreprinderii este de 50.000 de buc.;
- nivelul real al activității este de 30.000 de buc.

Scanned with OKEN Scanner

Regia fixă care se recunoaşte ca o cheltuială a perioadei:
cheltuieli fixe x (1 – nivelul real al activității/nivelul normal al activității) = 2000 x (1–30.000/50.000) = 2000 x (1 – 0,60) = 800 mii lei

	– mii lei –
Costuri încorporabile în valoarea stocului:	
- cheltuieli directe	14.450
- cheltuieli indirecte	5.150
minus regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei	(800)
Total	**18.800**
Costuri neîncorporabile în valoarea stocului:	
- cheltuieli generale de administrație	7.600
- cheltuieli de desfacere	1.900
- regia recunoscută ca o cheltuială a perioadei	800
Total	**10.300**

Total general: 18.800 + 10.300 = 29.100 mii lei.

Exemplu de costuri indirecte fixe (regie fixă):
- întreținerea clădirilor fabricii, a instalațiilor şi a echipamentelor;
- amortizarea clădirilor fabricii, a instalațiilor şi a echipamentelor;
- chiria şi cheltuielile cu taxele pentru clădirile fabricii;
- costurile de depozitare şi de manipulare a materiilor prime, producției în curs şi consumabilelor;
- cheltuieli cu conducerea şi administrarea secțiilor.

Alte costuri

Costul stocurilor poate include alte costuri numai în măsura în care acestea reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

De exemplu:
- cheltuielile cu regia generală; sau
- costurile de proiectare a produselor destinate anumitor clienți.

Exemplu de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:
a) pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
b) cheltuieli de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
c) regii generale de administrație, care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent; şi
d) costuri de desfacere.

Scanned with OKEN Scanner

În anumite circumstanțe prevăzute de tratamentul contabil alternativ permis de IAS 23, Costul îndatorării, pot fi incluse în costul stocurilor costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției sau construcției unui activ pe termen lung.

Suma costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate pentru un activ trebuie determinată conform prevederilor IAS 23.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde:

- manopera;
- alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea; şi
- cheltuielile cu regia fixă şi variabilă.

Costurile cu personalul angajat în activitatea de desfacere şi administrație sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au loc.

Tehnici de măsurare a costurilor

Pentru simplificare, în determinarea costurilor, standardul precizează că pot fi utilizate următoarele metode:

a) Pentru activitatea de producție, *metoda cost standard.* La stabilirea costului stocului de produse realizate se iau în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale, consumabile, manoperă şi utilizarea eficientă a capacităților de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile actuale.

Exemplu

S. C. „Omnia" S.A. produce imprimante.
- Costul standard pentru imprimanta „X" este de 8.000 mii lei.
- Cheltuielile efective, colectate în cursul lunii, sunt de 9.000 mii lei.

6xx	=	%	9.000.000
		3xx	
		4xx	

- Înregistrarea primirii în gestiune a produsului în cursul lunii (la costul standard)

345		711	
„Produse finite"	=	„Variația stocurilor"	8.000.000

- La finele lunii se stabileşte costul efectiv al produsului obținut, în valoare de 8.500.000 lei, care ia în considerare doar cheltuielile încorporabile.

348		711	
„Diferențe de preț la produse"	=	„Variația stocurilor"	500.000

- Se vinde produsul finit, la preţul de 12.000.000 lei.

411		701	
„Clienţi“	=	„Venituri din vânzarea produselor finite“	12.000.000

- Se scade din evidenţă produsul finit vândut, la costul efectiv.

711			
„Variaţia stocurilor“	=	%	8.500.000
		345	
		„Produse finite“	8.000.000
		348	
		„Diferenţe de preţ la produse“	500.000

b) În activitatea de comerţ cu amănuntul, *metoda preţului cu amănuntul* este folosită pentru evaluarea costului stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se utilizeze o altă metodă de determinare a costului.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor.

Exemplu

Produsul	A	B	C	D	E
Preţ vânzare/unit. stoc	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000
Marja brută/ unit. stoc:					
- procent	10%	12%	14%	15%	13%
- valoare	3.000	3.600	4.200	4.500	3.900
Cost/unit. stoc	27.000	26.400	25.800	25.500	26.100

Formule de determinare a costului

Costul acelor stocuri care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente ce fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt de regulă fungibile (nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele).

- **Tratamentul contabil de bază**

Costul stocurilor, cu excepţia celor care nu sunt fungibile ori sunt destinate unor comenzi distincte, trebuie determinat prin metoda „primul intrat, primul ieşit“ (FIFO) sau prin metoda costului mediu ponderat (CMP).

Scanned with OKEN Scanner

Metoda FIFO presupune că bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al primei intrări. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului următor, în ordine cronologică.

Exemplu de determinare a valorii stocurilor conform metodei FIFO

Data	Aprovizionări			Dare în consum			Stoc		
	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	Calcul	Val.
5.XI	40	60	2.400	-	-	-	40	40x60	2.400
10.XI	-	-	-	20	60	1.200	20	20x60	1.200
15.XI	30	70	2.100	-	-	-	50	20x60 30x70	3.300
17.XI	-	-	-	20	60	1.200	30	30x70	2.100
21.XI	30	80	2.400	-	-	-	60	30x70 30x80	4.500
25.XI	-	-	-	20	70	1.400	40	10x70 30x80	3.100
27.XI	-	-	-	10 10	70 80	700 800	20	20x80	1.600
Total	**100**		**6.900**	**80**		**5.300**	**20**	**20x80**	**1.600**

Metoda costului mediu ponderat presupune calculul costului aferent fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la sfârşitul perioadei şi a costurilor elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei.

Media poate fi calculată periodic sau după recepţia fiecărui transport, în funcţie de situaţia concretă a fiecărei întreprinderi.

Exemplu de determinare a valorii stocurilor conform metodei CMP

Data	Aprovizionări			Dare în consum			Stoc		
	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	Calcul	Val.
5.XI	40	60	2.400	-	-	-	40	60	2.400
10.XI	-	-	-	20	60	1.200	20	60	1.200
15.XI	30	70	2.100	-	-	-	50	66	3.300
17.XI	-	-	-	20	66	1.320	30	66	1.980
21.XI	30	80	2.400	-	-	-	60	73	4.380
25.XI	-	-	-	20	73	1.460	40	73	2.920
27.XI	-	-	-	20	73	1.460	20	73	1.460
Total	**100**		**6.900**	**80**		**5.440**	**20**	**73**	**1.460**

- **Tratamentul contabil alternativ**

Costul stocurilor, cu excepţia celor care nu sunt fungibile ori sunt destinate unor comenzi distincte, trebuie determinat prin metoda „ultimul intrat, primul ieşit" (LIFO).

Scanned with OKEN Scanner

Metoda LIFO presupune că bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al ultimei intrări. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie (sau de producţie) al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplu de determinare a valorii stocurilor conform metodei LIFO

Data	Aprovizionări			Dare în consum			Stoc		
	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	Calcul	Val.
5.XI	40	60	2.400	-	-	-	40	40x60	2.400
10.XI	-	-	-	20	60	1.200	20	20x60	1.200
15.XI	30	70	2.100	-	-	-	50	30x70 20x60	3.300
17.XI	-	-	-	20	70	1.400	30	10x70 20x60	1.900
21.XI	30	80	2.400	-	-	-	60	30x80 10x70 20x60	4.300
25.XI	-	-	-	20	80	1.600	40	10x80 10x70 20x60	2.700
27.XI	-	-	-	10 10	80 70	800 700	20	20x60	1.200
Total	**100**		**6.900**	**80**		**5.700**	**20**	**60**	**1.200**

Valoarea realizabilă netă

În cazurile în care costurile stocurilor nu pot fi recuperate, valoarea acestora trebuie diminuată până la valoarea realizabilă netă, pentru respectarea principiului prudenţei.

Activele nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.

Diminuarea până la valoarea realizabilă netă a valorii stocurilor se poate efectua element cu element sau pe grupe de produse similare sau conexe.

Estimarea valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi, la momentul în care are loc estimarea.

Aceste estimări iau în considerare:

- fluctuaţiile preţurilor şi ale costurilor privind stocurile respective; şi
- scopul pentru care stocurile sunt deţinute.

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaşterea drept cheltulală a valorii stocurilor

Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea lor contabilă trebuie recunoscută ca o cheltuială în perioada în care a fost recunoscut venitul corespunzător.

Exemplu

S. C. „Omnia" S.A. vinde mărfuri cu încasare în numerar. Preţul de vânzare este de 10.000 mii lei, exclusiv TVA, costul mărfurilor vândute fiind de 9.000 mii lei.

De asemenea, societatea a vândut produse finite din producţia proprie, cu încasare ulterioară, în valoare de 10.000 mii lei (exclusiv TVA), costul efectiv al acestora fiind de 8.000 mii lei.

a) vânzarea mărfurilor, cu încasare în numerar

5311		707	
„Casa în lei"	=	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	10.000.000

şi, concomitent, descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute

607		371	
„Cheltuieli privind mărfurile"	=	„Mărfuri"	9.000.000

b) vânzarea produselor finite cu încasare ulterioară

4111		701	
„Clienţi"	=	„Venituri din vânzarea produselor finite"	10.000.000

şi concomitent,

711		345	
„Variaţia stocurilor"	=	„Produse finite"	8.000.000

Valoarea oricărei diminuări a stocurilor până la valoarea realizabilă netă şi toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc diminuarea sau pierderea.

Exemplu

La inventarierea anuală, comisia de inventariere a constatat stocuri de materii prime care se apreciază că au suferit o depreciere reversibilă în valoare de 800.000 mii lei.

Aceeaşi comisie a constatat stocuri a căror perioadă de garanţie a expirat, fără posibilitate de valorificare, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- semifabricate 100.000.000 lei
- produse finite 200.000.000 lei
- mărfuri 50.000.000 lei.

a) recunoaşterea drept cheltuială a diminuării (deprecierii) valorii stocurilor de materii prime

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	800.000.000

b) recunoaşterea drept cheltuială a stocurilor a căror perioadă de garanţie a expirat, fără posibilitate de valorificare

658 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	%	350.000.000
		341 „Semifabricate“	100.000.000
		345 „Produse finite“	200.000.000
		371 „Mărfuri“	50.000.000

Valoarea oricărei reluări a diminuării valorii stocurilor ca urmare a unei creşteri a valorii realizabile nete trebuie recunoscută ca o reducere a cheltuielilor efectuate cu stocurile în perioada în care reluarea a avut loc.

Notă: Conform prevederilor Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, această reluare se efectuează pe seama veniturilor din provizioane pentru depreciere.

Exemplu

a) recunoaşterea diminuării valorii stocurilor în perioada contabilă „N“:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“

b) reluarea diminuării valorii stocurilor ca urmare a creşterii valorii realizabile nete în perioada contabilă „N+1“:

391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“

Scanned with OKEN Scanner

Unele stocuri pot fi utilizate pentru realizarea altor active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă pentru un mijloc fix construit cu forțe proprii. Astfel de stocuri încorporate într-un alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei utile de viață a acelui activ.

Exemplu

Pentru realizarea unei linii tehnologice în regie proprie, întreprinderea a consumat stocuri de materii prime în valoare de 1.200.000 mii lei și materiale în valoare de 600.000 mii lei.

a) înregistrarea acestor consumuri în conformitate cu prevederile paragrafului de mai sus

2312 „Instalații tehnice și mașini“	=	%	1.800.000.000
		301 „Materii prime“	1.200.000.000
		302 „Materiale consumabile“	600.000.000

b) recunoașterea mijlocului fix realizat în regie proprie, la nivelul costurilor de producție colectate, în valoare totală de 3.500.000 mii lei, și amortizarea acestuia pe o perioadă de 7 ani

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“	=	2312 „Instalații tehnice și mașini“	3.500.000.000

c) amortizarea calculată pentru primul an de funcționare, după metoda liniară, recunoscută drept cheltuială (3.500.000.000/7 ani)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	500.000.000

Interpretarea SIC – 1, Consecvența – diferite metode de determinare a costului stocurilor

Aspecte dezbătute

Dacă o întreprindere poate utiliza diferite metode de calcul al costului pentru diferite tipuri de stocuri.

Acord

O întreprindere trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile cu natură și utilizare similară pentru întreprindere. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită poate fi justificată folosirea unor metode diferite de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Bază pentru concluzii

Pentru a asigura comparabilitatea, evaluarea unor tranzacții și evenimente într-o întreprindere trebuie efectuată într-o manieră consecventă în situațiile financiare individuale și consolidate.

Stocurile care au caracteristici similare în ceea ce privește natura și utilizarea lor trebuie evaluate utilizând aceeași metodă de determinare a costului. Determinarea de către o anumită întreprindere a grupelor de stocuri cu natură și utilizare similară depinde de factori și circumstanțe specifice. Pot fi utilizate metode diferite de determinare a costului stocurilor pentru grupe de stocuri care au caracteristici diferite.

Odată ales, tratamentul este aplicat în mod consecvent.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

În *bilanț*, stocurile se regăsesc la capitolul „Active circulante", rândurile 21 „Materii prime și materiale consumabile", 22 „Producția în curs de execuție" și 23 „Produse finite și mărfuri".

În *contul de profit și pierdere*:

- cheltuielile componente ale costului stocurilor sunt reflectate în funcție de natura lor. Costul bunurilor vândute este prezentat în Nota nr. 4 la situațiile financiare, intitulată „Analiza rezultatului din exploatare";
- variația stocurilor este înscrisă la rândurile 05 și 06 „Variația stocurilor";
- deprecierea stocurilor este evidențiată ca o cheltuială (rândul 21), iar reluarea deprecierii ca un venit (rândul 22).

Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:

a) politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv metodele folosite pentru determinarea costului, informații regăsite în Nota nr. 6 la situațiile financiare, intitulată „Principii, politici și metode contabile";
b) valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă a categoriilor de stocuri (mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs, produse finite);
c) valoarea contabilă a acelor stocuri care au fost înregistrate la valoarea realizabilă netă;
d) valoarea oricăror stornări (reluări la venituri) ale diminuării valorii stocurilor;
e) circumstanțele sau evenimentele care au dus la reluarea la venituri a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor; și
f) valoarea stocurilor depuse drept garanție în contul datoriilor.

Situațiile financiare trebuie să prezinte una dintre următoarele informații:

- costul stocurilor, recunoscut ca o cheltuială în cursul perioadei; sau
- costurile de exploatare aferente veniturilor, clasificate după natura lor și recunoscute ca o cheltuială în cursul perioadei.

În cazul în care costul stocurilor este determinat prin metoda LIFO, situațiile financiare trebuie să prezinte diferența dintre valoarea stocurilor prezentată în bilanț și una dintre următoarele valori:

a) cea mai mică valoare dintre valoarea calculată prin metoda FIFO sau a CMP și valoarea realizabilă netă; sau
b) cea mai mică valoare dintre costul curent la data bilanțului și valoarea realizabilă netă.

Scanned with OKEN Scanner

2. VENITURI ŞI SUBVENȚII

IAS 11

CONTRACTELE DE CONSTRUCȚII

Prescrierea tratamentului contabil pentru veniturile şi costurile aferente contractelor de construcții.

Prin natura activității stabilită prin contractele de construcții, data la care activitatea prevăzută în contract începe şi, respectiv, data la care activitatea este definitivată se înscriu de regulă în perioade contabile diferite. Problema principală a contabilității contractelor de construcții o reprezintă alocarea veniturilor şi a cheltuielilor contractuale în perioadele contabile în care munca de construcție a fost prestată.

Standardul furnizează recomandări în ceea ce priveşte aplicarea criteriilor de recunoaoştere stabilite în Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare, pentru a determina perioada în care veniturile şi costurile contractuale trebuie recunoscute ca venituri şi cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

Aria de aplicabilitate

Prevederile standardului se aplică pentru contabilizarea contractelor de construcții în situațiile financiare ale constructorilor.

Definiții

Contractul de construcții este un contract negociat în mod particular pentru construirea unui activ sau a unei combinări de active care se află într-o strânsă interdependență în ceea ce priveşte proiectarea, tehnologia şi funcționarea sau scopul/utilitatea lor finală.

Contractul cu preț fix este un contract de construcție în care constructorul este de acord cu un preț contractual fix sau cu o rată fixă pe unitatea de produs finit care în unele cazuri este supusă clauzelor de escaladare a prețurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Contractul cost plus este un contract de construcţie în care constructorul recuperează costurile permise sau altfel definite, plus un procent din aceste costuri sau un onorariu fix.

Contractele de construcţii includ:

- contractele pentru furnizarea de servicii ce sunt aferente în mod direct construirii activelor (serviciile proiectanţilor şi ale arhitecţilor);
- contractele pentru dezmembrarea/restaurarea activelor şi restaurarea mediului, ulterior demolării activelor.

Contractele de construcţii sunt clasificate în contracte cu preţ fix şi contracte „cost plus". Unele contracte pot conţine caracteristici atât ale contractelor cu preţ fix, cât şi ale contractelor „cost plus" (cazul unui contract „cost plus" cu un preţ maxim agreat).

În astfel de circumstanţe trebuie luate în considerare toate condiţiile prevăzute pentru estimarea rezultatelor în cazul contractelor cu preţ fix şi, respectiv, al contractelor cost plus, pentru a determina perioada în care urmează să se recunoască veniturile şi cheltuielile contractuale.

Combinarea şi segmentarea contractelor de construcţii

Atunci când un contract acoperă un număr de active, construirea fiecărui activ trebuie tratată ca un contract separat de construcţii în situaţia în care:

- au fost făcute propuneri separate pentru fiecare activ;
- fiecare activ a fost supus unei negocieri separate, iar constructorul şi beneficiarul au putut fie să accepte, fie să respingă acea parte a contractului aferentă fiecărui activ; şi
- costurile şi veniturile aferente fiecărui activ pot fi identificate.

Un grup de contracte, fie că au un singur beneficiar sau mai mulţi, trebuie tratat ca un contract separat de construcţii dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

- grupul de contracte este negociat într-un singur pachet;
- contractele sunt strâns legate, astfel încât ele sunt parte a unui singur proiect cu o rată de profit globală; şi
- contractele se desfăşoară simultan sau într-o secvenţă continuă.

Un contract poate să prevadă construirea unui alt activ la alegerea beneficiarului sau poate fi amendat astfel încât să includă construirea unui activ adiţional. Construirea unui alt activ trebuie tratată ca un contract separat de construcţie atunci când:

- activul diferă în mod semnificativ ca proiectare, tehnologie sau în funcţie de activul sau activele aflate sub incidenţa contractului iniţial; sau
- preţul activului este negociat fără a se ţine cont de preţul contractului iniţial.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile contractuale

Veniturile contractuale trebuie să cuprindă:

- valoarea inițială a veniturilor agreate în contract; și
- modificările apărute pe parcursul desfășurării contractului, creanțele și plățile de stimulare:

a) în limita sumei probabil a fi obținută ca venit; și

b) care se pot evalua în mod credibil.

Venitul contractual este evaluat la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit. Evaluarea venitului contractual este afectată de o multitudine de incertitudini, care depind de rezultatul evenimentelor ulterioare. Evaluările trebuie revizuite pe măsură ce incertitudinile sunt rezolvate și apar evenimente noi. Prin urmare, valoarea veniturilor contractuale poate crește sau descrește de la o perioadă la alta.

O creanță este suma pe care constructorul caută să o obțină de la beneficiar sau de la un terț pentru costurile neincluse în prețul contractului.

Creanța poate apărea, de exemplu, din cauza întârzierilor provocate de beneficiar, a erorilor în specificații sau în proiectare și a altor neconcordanțe în executarea lucrării contractuale.

Evaluarea valorilor venitului din astfel de creanțe este supusă incertitudinii și depinde adeseori de rezultatul negocierilor.

Creanțele sunt incluse în venitul contractual numai atunci când:

- negocierile au atins un stadiu avansat, astfel încât este probabil că beneficiarul va accepta creanța; și
- valoarea care este probabil a fi acceptată de beneficiar poate fi măsurată în mod credibil.

Plățile de stimulare sunt sume adiționale plătite constructorului în cazul în care standardele de performanță așteptate sunt atinse sau depășite. Ele sunt incluse în venitul contractual atunci când:

- contractul se află într-un stadiu suficient de avansat încât există posibilitatea atingerii sau depășirii standardelor de performanță specificate; și
- valoarea plății de stimulare poate fi măsurată în mod credibil.

Costurile contractuale

Costurile contractuale trebuie să cuprindă:

- costurile care sunt aferente în mod direct contractului;
- costurile atribuibile activității contractului și care pot fi alocate contractului; și
- alte costuri specificate în contract care sunt în sarcina beneficiarului, conform termenilor din contract.

Costurile care sunt direct atribuite contractului includ:

a) costurile forței de muncă din șantier, inclusiv supravegherea șantierului;

b) costurile materialelor folosite;

Scanned with OKEN Scanner

c) amortizarea instalației tehnice și a echipamentului folosit;
d) costurile de transport al instalației tehnice, echipamentului și materialelor la și de la șantier;
e) costul închirierii instalației tehnice și a echipamentului;
f) costurile proiectării și ale asistenței tehnice direct aferente contractului;
g) costurile estimate ale rectificării și lucrărilor de garanție, inclusiv de asigurare prevăzute; și
h) creanțele de la terțe părți.

Costurile care sunt atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate contractelor specifice includ:
a) asigurările;
b) costurile proiectării și asistenței tehnice care nu este în mod direct aferentă contractului specific; și
c) costurile indirecte de construcție.

Alocarea unor astfel de costuri se bazează pe nivelul normal al activității de construcție.

Costurile care nu sunt atribuibile unui contract de construcție sau nu pot fi alocate acestuia sunt excluse din costurile unui contract de construcție. Acestea pot fi:
- costurile generale de administrație pentru care rambursarea nu este specificată în contract;
- costurile de vânzare;
- costurile de cercetare și dezvoltare pentru care rambursarea nu este specificată în contract; și
- amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor care nu sunt folosite într-un anume contract.

Costurile contractuale includ costurile aferente unui contract pentru perioada de la începutul și până la terminarea contractului.

Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor contractuale

Când rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod credibil, costurile și veniturile contractuale trebuie recunoscute drept cheltuieli și venituri prin raportare la stadiul de realizare a contractului respectiv la data bilanțului. O pierdere preconizată în contractul de construcție trebuie recunoscută imediat ca o cheltuială.

În cazul contractului cu preț fix, rezultatul acestuia este estimat credibil dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:
- venitul contractual total este evaluat credibil;
- este posibil ca beneficiile economice asociate contractului să fie generate către întreprindere;
- costurile contractuale necesare terminării contractului, precum și stadiul de îndeplinire a contractului la data bilanțului sunt evaluate credibil; și

Scanned with OKEN Scanner

- costurile aferente contractului pot fi identificate și evaluate credibil, astfel încât ele să fie comparate cu estimările precedente.

În cazul contractului „cost plus", rezultatul este estimat credibil dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- este posibil ca beneficiile economice asociate contractului să fie generate către întreprindere; și
- costurile contractuale, fie că sunt sau nu rambursabile, pot fi în mod clar identificate și evaluate credibil.

Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor contractuale prin raportare la stadiul de realizare a contractului se face conform metodei procentului de realizare. Pe baza acestei metode, venitul contractual este corelat cu costurile contractuale suportate pentru atingerea stadiului respectiv de realizare, aceasta reflectându-se în raportarea venitului, a cheltuielilor și a profitului care poate fi atribuit procentului de realizare a lucrărilor.

Conform metodei procentului de realizare:

- venitul contractual este recunoscut drept venit în contul de profit și pierdere în perioadele contabile în care este prestată munca; și
- costurile contractuale sunt, de regulă, recunoscute drept cheltuieli în contul de profit și pierdere în perioadele contabile în care este prestată munca pentru activitatea la care se referă.

Orice surplus preconizat al costurilor contractuale peste totalul veniturilor contractuale este recunoscut imediat drept cheltuială.

O întreprindere este capabilă să facă evaluări credibile după ce a acceptat un contract care stabilește:

- drepturile ce revin fiecărei părți privind activul ce urmează a fi construit;
- posibilitatea de a fi schimbat; și
- maniera și termenii de decontare.

Stadiul de realizare a contractului poate fi determinat prin mai multe metode, iar în funcție de natura contractului, ele pot include:

- procentul în care costurile contractuale suportate pentru munca prestată la zi afectează costurile contractuale totale estimate;
- studiile asupra muncii prestate; sau
- realizarea proporției fizice a muncii contractuale.

Adesea, plățile intermediare și avansurile primite de la clienți nu reflectă munca prestată.

Când stadiul de realizare este determinat prin referire la costurile contractuale suportate la zi, sunt incluse doar acele costuri contractuale care reflectă munca prestată.

Exemplu

Un constructor are un contract cu preț fix de 15.000.000 mii lei și urmează să construiască un hotel. Valoarea venitului convenit în contract este de

Scanned with OKEN Scanner

15.000.000 mii lei. Evaluarea inițială a costurilor contractuale este de 12.000.000 mii lei. Construcția va dura 3 ani.

La sfârșitul primului an, estimările costurilor contractuale au crescut la 12.200.000 mii lei.

În anul 2, beneficiarul aprobă o variație materializată într-o creștere în venitul contractual cu 800.000 mii lei și o estimare adițională a costurilor contractuale de 700.000 mii lei.

La sfârșitul anului 2, costurile suportate includ 600.000 mii lei pentru materiale depozitate pe șantier spre a fi folosite în anul 3 pentru a termina proiectul.

Determinarea stadiului realizării contractului:

– mii lei –

	ANUL 1	ANUL 2	ANUL 3
Valoarea inițială a venitului convenit în contract	15.000.000	15.000.000	15.000.000
Variația	-	800.000	800.000
Venitul contractual total	15.000.000	15.800.000	15.800.000
Costurile contractuale la zi	4.392.000	8.856.000	12.900.000
Costurile contractuale necesare încheierii proiectului	7.808.000	4.044.000	-
Totalul costurilor contractuale estimate	12.200.000	12.900.000	12.900.000
Profitul estimat	2.800.000	2.900.000	2.900.000
Stadiul de realizare*	36%	64%**	100%

** Stadiul de realizare se determină ca raport între costurile contractuale la zi și totalul costurilor contractuale evaluate.*

*** Stadiul de realizare pentru anul 2 este determinat prin excluderea din costurile contractuale suportate pentru munca prestată la zi a sumei de 600.000 mii lei aferentă materialelor depozitate pe șantier pentru a fi folosite în anul 3.*

Valorile venitului, cheltuielilor și profitului recunoscute în contul de profit și pierdere în cei trei ani sunt următoarele:

– mii lei –

	LA ZI	RECUNOSCUTE ÎN ANII ANTERIORI	RECUNOSCUTE ÎN ANUL CURENT
ANUL 1			
Venit (15.000.000 x 36%)	5.400.000	-	5.400.000
Cheltuieli (12.200.000 x 36%)	4.392.000	-	4.392.000
Profit	1.008.000	-	1.008.000
ANUL 2			
Venit (15.800.000 x 64%)	10.112.000	5.400.000	4.712.000
Cheltuieli (12.900.000 x 64%)	8.256.000	4.392.000	3.864.000
Profit	1.856.000	1.008.000	848.000
ANUL 3			
Venit (15.800.000 x 100%)	15.800.000	10.112.000	5.688.000
Cheltuieli (12.900.000 x 100%)	12.900.000	8.256.000	4.644.000
Profit	2.900.000	1.856.000	1.044.000

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările contabile aferente celor trei ani de derulare a contractului:

Metoda procentului de definitivare

- lei -

	ANUL 1	ANUL 2	ANUL 3
1) Înregistrarea cheltuielilor			
6XX = %	4.392.000.000	3.864.000.000	4.644.000.000
2XX			
3XX			
4XX			
5XX			
2) Inregistrarea veniturilor			
418 „Clienți-facturi de întocmit“ = 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”	5.400.000.000	4.712.000.000	5.688.000.000
3) Facturarea. În funcție de clauzele contractuale, aceasta se poate efectua la terminarea contractului sau la alte termene.			
4111 „Clienți“ = 418 „Clienți – facturi de întocmit“	-	-	15.800.000.000
4) Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri			
121 „Profit și pierdere“ = 6xx Conturi de cheltuieli, după natura lor	4.392.000.000	3.864.000.000	4.644.000.000
704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“ = 121 „Profit și pierdere“	5.400.000.000	4.712.000.000	5.688.000.000
Sold creditor al contului 121	1.008.000.000	848.000.000	1.044.000.000

Când rezultatul unui contract de construcție nu poate fi evaluat în mod credibil, atunci:

- venitul trebuie recunoscut doar în măsura în care este probabil a se recupera costurile contractuale suportate; și
- costurile contractuale trebuie recunoscute drept cheltuieli în exercițiul financiar în care sunt suportate.

O pierdere prevăzută din contractul de construcție trebuie recunoscută imediat ca o cheltuială.

Exemple de circumstanțe în care recuperarea costurilor contractuale efectuate nu este posibilă și acestea trebuie recunoscute imediat ca o cheltuială:

- contractele care nu sunt aplicate în întregime, drept pentru care validitatea lor este serios pusă la îndoială;
- contractele a căror definitivare depinde de rezultatul acționării în justiție sau de legislație;
- contractele legate de bunuri imobiliare a căror confiscare sau deposedare este foarte posibilă;
- contractele în care clientul nu este capabil să-și îndeplinească obligațiile ce-i revin; sau
- contractele pe care constructorul nu este capabil să le ducă la bun sfârșit sau să-și îndeplinească obligațiile impuse.

Recunoașterea pierderilor previzionate

Când este posibil ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul venitului contractual, pierderea prevăzută trebuie recunoscută imediat drept cheltuială.

Valoarea acestei pierderi este determinată indiferent:

- dacă lucrarea a început sau nu;
- de stadiul de realizare a activității contractuale; sau
- de valoarea profiturilor prevăzute a rezulta în urma desfășurării altor contracte ce nu sunt tratate ca un singur contract de construcție.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

O întreprindere trebuie să furnizeze următoarele informații:

- valoarea venitului contractual recunoscut ca venit în cursul perioadei;
- metodele folosite pentru a determina venitul contractual recunoscut în cursul perioadei; și
- metodele folosite pentru a determina stadiul de realizare a contractelor în desfășurare.

De asemenea, pentru fiecare contract aflat în derulare la data bilanțului trebuie furnizate următoarele informații:

- valoarea agregată a costurilor suportate și profiturile recunoscute (mai puțin pierderile recunoscute) la data bilanțului;
- valoarea avansurilor primite; și
- valoarea reținerilor.

O întreprindere trebuie să prezinte:

- valoarea brută datorată de clienți pentru lucrarea contractuală ca un activ; și
- valoarea brută datorată clienților pentru lucrarea contractuală ca o datorie.

Valoarea brută datorată de clienți pentru lucrarea contractuală reprezintă valoarea netă a costurilor suportate plus profiturile recunoscute, mai puțin suma pierderilor facturate și a facturărilor în curs, aferente tuturor contractelor în

Scanned with OKEN Scanner

desfășurare, pentru care costurile suportate plus profiturile recunoscute (mai puțin pierderile recunoscute) depășesc facturările în curs.

Valoarea brută datorată clienților pentru lucrarea contractuală este reprezentată de valoarea netă a costurilor suportate plus profiturile recunoscute, mai puțin suma pierderilor recunoscute și a facturărilor în curs, aferente tuturor contractelor în desfășurare pentru care facturările în curs depășesc costurile suportate plus profiturile recunoscute (mai puțin pierderile recunoscute).

În *bilanț*, avansurile primite de la beneficiar se regăsesc la rândurile 41 sau 52, iar creanțele asupra beneficiarului sunt evidențiate la rândul 26.

În *contul de profit și pierdere*, veniturile contractuale aferente perioadei se regăsesc la rândul 02 și în Nota nr. 4 la situațiile financiare, „Analiza rezultatului din exploatare".

Cheltuielile aferente realizării veniturilor sunt reflectate în contul de profit și pierdere după natura lor, iar în Nota nr. 4 la situațiile financiare, „Analiza rezultatului din exploatare", se prezintă costul serviciilor prestate.

IAS 18

VENITURI

În Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, veniturile sunt definite drept majorări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exercițiului financiar în urma intrărilor sau a măririi valorii activelor ori a diminuării obligațiilor, care duc la creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele provenite din contribuții de la deținătorii de capital.

Termenul de venituri include acele venituri care apar în cursul desfășurării de către o întreprindere a activității sale curente și este regăsit sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, onorarii, dobânzi, dividende și redevențe.

Prescrierea tratamentului contabil al veniturilor generate de diverse tipuri de tranzacții și evenimente.
În contabilizarea veniturilor este importantă determinarea momentului la care trebuie recunoscut un venit. Venitul este recunoscut atunci când există probabilitatea ca societății să îi revină în viitor anumite beneficii economice și când aceste beneficii pot fi evaluate cu fidelitate.

Aria de aplicabilitate

Acest standard trebuie aplicat la contabilizarea veniturilor provenite din următoarele operațiuni sau evenimente:

Scanned with OKEN Scanner

a) vânzarea bunurilor;
b) prestarea serviciilor; şi
c) utilizarea de către alţii a activelor societăţii, care generează venituri sub formă de dobânzi, redevenţe şi dividende.

Bunurile sunt atât cele produse de societate în scopul vânzării, cât şi cele cumpărate pentru revânzare, cum ar fi mărfurile cumpărate de un comerciant en-detail sau terenurile şi alte proprietăţi deţinute în scopul revânzării.

Prestarea serviciilor implică în mod normal executarea de către întreprindere a unei sarcini stabilite printr-un contract, pe parcursul unei anumite perioade.

Utilizarea de către alţii a activelor întreprinderii produce venituri sub forma:
- dobânzilor încasate pentru utilizarea numerarului sau a echivalentelor numerarului sau pentru sume datorate societăţii;
- redevenţelor încasate pentru utilizarea activelor pe termen lung ale societăţii, cum ar fi: patentele, mărcile, drepturile de autor (copyright) şi software-ul pentru computere; şi
- dividendelor distribuite către deţinătorii de investiţii de capital, proporţional cu partea deţinută dintr-o anumită clasă de capital.

Standardul nu se ocupă de veniturile rezultate din:
- contracte de leasing;
- dividende provenite din participaţii contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă;
- contracte de asigurări ale societăţilor de asigurări;
- modificări ale valorii juste a activelor şi pasivelor financiare sau din tranzacţionarea acestora;
- modificări ale valorii altor active curente;
- creşteri naturale ale cirezilor şi ale produselor agricole şi forestiere;
- extracţia produselor mineraliere.

Definiţii

Venitul este fluxul brut de beneficii economice primite de o societate în cursul activităţilor obişnuite ale acesteia, atunci când acest flux se materializează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât creşterile datorate contribuţiilor din partea participanţilor la acest capital propriu.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau la care poate fi decontată o datorie de bunăvoie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv.

Venitul include doar fluxurile brute de beneficii economice primite sau de primit de către societate în nume propriu.

Sunt excluse din venituri sumele colectate în numele unor terţe părţi, cum ar fi taxele pentru bunuri şi servicii, TVA, care nu sunt beneficii economice de primit de către întreprindere şi nu au ca rezultat creşteri ale capitalului propriu.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple privind reflectarea în contabilitate a sumelor colectate în numele unor terțe părți

1. S.C. „Omnia" S.A. este mandatată să desfăşoare o tranzacţie comercială ca intermediar între S.C. „Gama" S.A., având calitatea de cumpărător, şi S.C. „Fulgerul" S.A., având calitatea de vânzător. S.C. „Omnia" S.A. facturează cumpărătorului toată valoarea tranzacţiei în sumă de 1.500 mii lei şi transferă vânzătorului preţul proprietăţii de 1.350 mii lei, mai puţin valoarea comisionului de 10% (150 mii lei).

– înregistrarea venitului din comision, la societatea comercială intermediară

4111 „Clienţi"	=	%	1.500.000
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	150.000
		401 „Furnizori"	1.350.000

– încasarea de la client a sumelor facturate

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	4111 „Clienţi"	1.500.000

– plata furnizorului

401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	1.350.000

2. O agenţie de voiaj a vândut bilete de avion către clienţii săi în valoare de 3.600 mii lei (sumă încasată în numerar). Agenţia de voiaj înregistrează la venituri comisionul cuvenit (10 %, însemnând 360 mii lei) şi transferă companiei aeriene preţul biletelor vândute, mai puţin comisionul reţinut.

Înregistrarea veniturilor la agenţia de voiaj:

- înregistrarea comisionului cuvenit din vânzarea biletelor

5311 „Casa în lei"	=	%	3.600.000
		704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	360.000
		401 „Furnizori"	3.240.000

– transferarea sumelor cuvenite companiei aeriene

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	3.240.000

Evaluarea veniturilor

Veniturile trebuie evaluate la valoarea justă a mijlocului de plată primit sau de primit.

Suma veniturilor dintr-o tranzacție este determinată de obicei printr-un acord între societate și cumpărătorul sau utilizatorul activului. Ea se evaluează la valoarea justă a mijlocului de plată primit sau de primit, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale și a oricăror rabaturi cantitative acordate de societate.

Mijlocul de plată este de regulă numerarul sau echivalent de numerar, iar suma veniturilor este dată de suma numerarului sau echivalentului de numerar primit sau de primit. În cazul în care intrarea de numerar sau echivalent de numerar este amânată, valoarea justă a mijlocului de plată poate fi mai mică decât suma nominală a numerarului primit sau de primit.

În vederea eliminării acestui fapt, pe bază de acorduri între vânzător și cumpărător (cu caracter de tranzacție financiară), valoarea justă a mijlocului de plată va fi determinată prin actualizarea tuturor sumelor de primit în viitor, utilizând în acest scop rata dobânzii aferente perioadei respective.

Diferența dintre valoarea justă la data recunoașterii venitului și suma nominală a mijlocului de plată este recunoscută ca venit din dobânzi (venit financiar).

Exemplu

Societatea comercială „Omnia“ S.A. facturează o prestație, valoarea acesteia înscrisă în factură fiind de 50.000 mii lei. Decontarea este prevăzută a fi efectuată peste 5 luni, valoarea actualizată a sumei fiind de 48.500 mii lei:

4111 „Clienți“	=	%	50.000.000
		704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	48.500.000
		766 „Venituri din dobânzi“	1.500.000

Atunci când bunurile sau serviciile sunt schimbate cu bunuri sau servicii similare ca natură și valoare, schimbul nu este privit ca o tranzacție care generează venit, urmând ca în contul de profit și pierdere întocmit la 31 decembrie să nu fie reflectate distinct veniturile și cheltuielile din aceste operațiuni. Sumele fiind egale, nu se înregistrează nici o influență asupra rezultatului.

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Legislația națională nu permite efectuarea schimbului de bunuri și servicii fără întocmirea documentelor corespunzătoare. Schimbul de bunuri este reflectat ca o vânzare și o cumpărare simultană.

În momentul în care bunurile sunt vândute sau se prestează servicii în schimbul unor bunuri sau servicii ce nu sunt similare, schimbul este privit ca o tranzacție care generează venit.

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A. are relații comerciale cu S.C. „Alfa" S.A., care este client pentru produsele S.C. „Omnia" S.A. (gaze naturale) și prestator de servicii (lucrări de reparații la conducte) pentru S.C. „Omnia" S.A.

În contabilitatea S.C. „Omnia" S.A. se înregistrează:

a) livrarea gazelor naturale către S.C. „Alfa" S.A.

4111		701
„Clienți"	=	„Venituri din vânzarea produselor finite"

b) înregistrarea lucrărilor de reparații facturate de S.C. „Alfa" S.A.

611		401
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"	=	„Furnizori"

sau

628		
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"		

Când valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite nu poate fi evaluată în mod rezonabil, venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor cedate, ajustată cu orice sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

Venituri din vânzarea bunurilor

Criteriile de recunoaștere a veniturilor sunt aplicate de obicei separat pentru fiecare tranzacție, pentru a putea reflecta realitatea economică. De exemplu, când prețul de vânzare al unui produs include o sumă identificabilă pentru servicii succesive, această sumă este înregistrată în avans și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care este efectuat service-ul.

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A. a comercializat în luna ianuarie 2000 produse software în valoare de 3.500 mii lei. Perioada de garanție conform contractului este de un an de la data vânzării. În prețul de vânzare al produselor este inclus și service-ul pentru perioada de garanție, în valoare de 500 mii lei. La sfârșitul lunii ianuarie s-a încasat de la clienți suma totală a facturii.

Observație: Aspectele pe care le implică constituirea provizioanelor pentru garanție sunt prezentate în IAS 37.

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea facturii emise la comercializarea produselor

4111 „Clienți“	=	%	3.500.000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	3.000.000
		472 „Venituri înregistrate în avans“	500.000

– încasarea de la client a valorii facturate

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	4111 „Clienți“	3.500.000

– recunoașterea veniturilor din activitatea de service la expirarea perioadei de garanție, în condițiile în care nu au fost necesare cheltuieli în acest sens

472 „Venituri înregistrate în avans“	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	500.000

Notă: Veniturile trebuie alocate separat pentru suma corespunzătoare componentelor software (recunoscută ca venit la momentul vânzării) și suma identificabilă aferentă service-ului (înregistrată în avans și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care este efectuat service-ul).

În cazul în care mai multe tranzacții sunt legate între ele, criteriile de recunoaștere sunt aplicate pentru toate tranzacțiile, astfel încât efectul comercial să poată fi înțeles.

Exemplu

Un contract de vânzare a unor bunuri, încheiat cu o întreprindere, poate fi urmat de un alt contract distinct, care prevede că bunurile vor fi cumpărate înapoi la o dată ulterioară sau de un contract din care rezultă că toate riscurile și avantajele decurgând din dreptul de proprietate rămân la vânzător, iar controlul asupra bunurilor rămâne de asemenea la acesta.

Veniturile din vânzarea bunurilor trebuie să fie recunoscute în momentul în care sunt satisfăcute următoarele condiții:

a) întreprinderea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;
b) întreprinderea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod rezonabil;
d) este probabil să fie generate către întreprindere beneficii economice asociate tranzacției; și
e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod rezonabil.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple privind recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor

a) Vânzarea pe bază de facturi a unor produse finite în valoare de 10.000 mii lei și semifabricate de 5.000 mii lei, costul acestora fiind de 8.000 mii lei, respectiv, 4.000 mii lei.

4111 „Clienți“	=	%	15.000.000
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	10.000.000
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor“	5.000.000

și

711 „Variația stocurilor“	=	%	12.000.000
		345 „Produse finite“	8.000.000
		341 „Semifabricate“	4.000.000

b) Vânzarea aceloraşi bunuri, pentru care nu s-au întocmit încă facturi

418 „Clienți – facturi de întocmit “	=	%	15.000.000
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	10.000.000
		702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor “	5.000.000

Înregistrarea facturilor emise pentru operațiunile înregistrate anterior în debitul contului 418 „Clienți – facturi de întocmit“

4111 „Clienți“	=	418 „Clienți – facturi de întocmit“	15.000.000

c) În anul 2000, S.C. „Omnia“ S.A. a vândut mărfuri cu plata în rate la prețul de vânzare de 5.000 mii lei. Costul mărfurilor vândute este de 4.000 mii lei. Ratele se încasează eşalonat pe o perioadă de 5 luni (rata lunară de 5.000.000 lei/5 luni = 1.000.000 lei), cu o dobândă totală fixă de 10% la prețul de vânzare, care se va încasa în rate egale.

Scanned with OKEN Scanner

– vânzarea mărfurilor cu plata în rate

4111			
„Clienţi“	=	%	5.500.000
		707	
		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	5.000.000
		472	
		„Venituri înregistrate în avans “	500.000

– descărcarea de gestiune pentru mărfurile vândute cu plata în rate

607		371	
„Cheltuieli privind mărfurile “	=	„Mărfuri“	4.000.000

– încasarea lunară a ratelor şi a dobânzii stabilite conform contractului

5121		4111	
„Conturi la bănci în lei“	=	„Clienţi“	1.100.000
472		766	
„Venituri înregistrate în avans“	=	„Venituri din dobânzi“	100.000

În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor şi beneficiilor coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului.

Dacă societatea păstrează riscurile semnificative aferente proprietăţii, tranzacţia nu reprezintă o vânzare şi veniturile nu sunt recunoscute.

Exemple de cazuri în care societatea păstrează riscurile şi beneficiile ce decurg din deţinerea proprietăţii asupra bunurilor:

a) atunci când societatea are obligaţii legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanţiilor normale;
b) în momentul în care obţinerea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiţionată de primirea de către cumpărător a veniturilor din vânzarea bunurilor respective;
c) când bunurile sunt trimise, dar trebuie să fie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului şi nu a fost încă realizată de către societate;
d) când cumpărătorul are dreptul de a returna bunurile cumpărate dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare-cumpărare şi societatea nu este sigură de probabilitatea înapoierii bunurilor.

Exemplu privind vânzarea mărfurilor în consignaţie

În luna ianuarie 2001 S.C. „Omnia“ S.A. primeşte în regim de consignaţie produse în valoare de 3.000 mii lei de la S.C. „Gama“ S.A. Comisionul perceput de întreprindere este de 10% din preţul deponentului. În luna martie 2001 S.C. „Omnia“ S.A. vinde produsele primite în consignaţie.

Scanned with OKEN Scanner

- în luna ianuarie 2001: înregistrarea produselor primite în consignație

Debit cont 8038, „Alte valori în afara bilanțului" 3.000.000

- în luna martie 2001: înregistrarea vânzării mărfurilor primite în regim de consignație

5311		707	
„Casa în lei"	=	„Venituri din vânzarea mărfurilor"	3.300.000

- primirea facturii de la deponent

371		401	
„Mărfuri"	=	„Furnizori "	3.000.000

și, concomitent,

Credit cont 8038 „Alte valori în afara bilanțului" 3.000.000

- scăderea din evidență a mărfurilor vândute în regim de consignație

607		371	
„Cheltuieli privind mărfurile"	=	„Mărfuri"	3.000.000

Faptul că deponentul păstrează riscurile semnificative legate de bunurile depuse spre a fi vândute în regim de consignație face ca acesta să le evidențieze într-un cont bilanțier (contul „Mărfuri aflate la terți").

Dacă o societate păstrează doar un risc nesemnificativ ce decurge din dreptul de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare, iar veniturile sunt recunoscute. În momentul în care apare o incertitudine legată de colectarea unei sume ce este inclusă deja în venituri, suma ce nu se mai poate colecta va fi recunoscută ca o cheltuială, mai degrabă decât ca o ajustare a sumei veniturilor recunoscute inițial.

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A. a facturat S.C. „Omega" S.A. produse finite în valoare de 250.000 mii lei, din care a încasat suma de 230.000 mii lei. Diferența de 20.000 mii lei a rămas neîncasată, iar din informațiile de care dispune societatea rezultă că S.C. „Omega" S.A. a intrat în incapacitate de plată și este posibil să nu mai achite suma. Operațiuni ce se efectuează în evidența S.C. „Omnia" S.A.:

a) înregistrarea vânzării produselor finite

4111		701	
„Clienți"	=	„Venituri din vânzarea produselor finite"	250.000.000

b) încasarea facturilor emise pentru produsele livrate

5121		4111	
„Conturi la bănci în lei"	=	„Clienți"	230.000.000

c) înregistrarea clienţilor incerţi şi a provizionului pentru suma de 20.000 mii lei, care este posibil să nu se încaseze

4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu“	=	4111 „Clienţi“	20.000.000
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi“	20.000.000

d) înregistrarea scăderii din evidenţă a sumei care nu mai poate fi încasată

654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi“	=	4118 „Clienţi incerţi sau în litigiu“	20.000.000

e) anularea provizionului constituit pentru clienţi incerţi

491 „Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	20.000.000

Veniturile şi cheltuielile ce se referă la aceeaşi tranzacţie sau la acelaşi eveniment se recunosc simultan, acest proces fiind denumit în mod curent corespondenţa veniturilor cu cheltuielile.

Exemplu privind vânzarea mărfurilor

S.C. „Omnia“ S.A. achiziţionează mărfuri în valoare de 800.000 mii lei, pe care le vinde în numerar la valoarea de 900.000 mii lei.

a) înregistrarea mărfurilor achiziţionate de la furnizori, conform facturii

371 „Mărfuri“	=	401 „Furnizori“	800.000.000

b) achitarea furnizorilor

401 „Furnizori“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	800.000.000

c) vânzarea mărfurilor cu încasare în numerar

5311 „Casa în lei“	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor“	900.000.000

şi, concomitent,

- înregistrarea cheltuielilor privind mărfurile vândute

607 „Cheltuieli privind mărfurile“	=	371 „Mărfuri“	800.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Venituri din prestarea serviciilor

Atunci când rezultatul unei tranzacții ce implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod rezonabil, venitul asociat tranzacției trebuie să fie recunoscut în funcție de stadiul de execuție a contractului la data închiderii bilanțului. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod rezonabil atunci când sunt satisfăcute următoarele condiții:

a) suma veniturilor poate fi estimată în mod rezonabil;

b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către societate;

c) stadiul de execuție a contractului la data de închidere a bilanțului poate fi evaluat în mod rezonabil; și

d) costurile apărute pe parcursul contractului și costurile de finalizare a contractului pot fi evaluate în mod rezonabil.

Veniturile nu pot fi recunoscute atunci când cheltuielile aferente tranzacțiilor respective nu pot fi evaluate în mod rezonabil; în asemenea cazuri, orice mijloc de plată deja primit este recunoscut ca datorie.

Recunoașterea veniturilor pe măsura execuției contractului, este denumită în mod curent „metoda procentului de execuție". Potrivit acestei metode, veniturile sunt recunoscute în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile.

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A. a încheiat un contract pentru executarea unor prestații. Valoarea totală a contractului este de 200.000 mii lei, iar durata de realizare este de 3 ani.

Costurile aferente serviciilor prestate pentru fiecare an, stabilite în corelație cu stadiul de execuție a lucrării, sunt următoarele:

1997 - 40.000.000 lei
1998 - 60.000.000 lei
1999 - 50.000.000 lei
TOTAL 150.000.000 lei

Venituri recunoscute anual conform metodei procentului de execuție:

1997 $\frac{40.000.000}{150.000.000} \times 200.000.000 = 53.333.000$ lei

1998 $\frac{60.000.000}{150.000.000} \times 200.000.000 = 80.000.000$ lei

1999 $\frac{50.000.000}{150.000.000} \times 200.000.000 = 66.667.000$ lei

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este posibil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să intre în societate.

Când apare o incertitudine legată de colectarea unei sume deja incluse în venituri, suma care nu poate fi colectată trebuie recunoscută mai degrabă ca o cheltuială, decât ca o ajustare a sumei veniturilor înregistrate iniţial.

Societatea este capabilă, în general, să facă estimări rezonabile, după ce a căzut de acord cu celelalte părţi contractante asupra următoarelor elemente:

a) drepturile legale ale fiecărei părţi privind serviciile de executat şi de primit de către acestea;

b) mijlocul de plată;

c) modul şi condiţiile de decontare.

Este necesar ca societatea să aibă un sistem intern de previziune financiară eficient, care să analizeze şi, când este necesar, să revizuiască estimările veniturilor, după modul în care evoluează execuţia contractului. Stadiul de execuţie a unui contract poate fi determinat prin diverse metode, fiecare societate alegând metoda care evaluează cel mai rezonabil serviciile executate. În funcţie de natura contractului, metodele pot include:

a) analiza lucrărilor prestate;

b) serviciile executate până la data respectivă, ca procent din serviciile totale ce trebuie executate; sau

c) proporţia costurilor apărute până la data respectivă în costurile totale estimate ale contractului.

Numai costurile ce reflectă serviciile prestate până la o anumită dată sunt incluse în costurile realizate până la data respectivă.

Costurile ce reflectă serviciile prestate sau care urmează a fi prestate sunt incluse în costurile totale estimate ale contractului.

Plăţile progresive şi avansurile de la clienţi nu reflectă de obicei serviciile executate şi nu se reflectă în venituri, acestea reprezentând o datorie.

De exemplu, încasarea unei sume în avans de la clienţi:

5121		419
„Conturi la bănci în lei“	=	„Clienţi – creditori“

În scopuri practice, atunci când serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de prestaţii de-a lungul unei perioade specificate, veniturile sunt recunoscute pe baza metodei liniare, pe durata perioadei respective, în afara cazului în care este evident că alte metode ar evalua mai bine stadiul de execuţie. Când o anumită prestaţie este mult mai importantă decât altele, recunoaşterea veniturilor este amânată până în momentul în care prestaţia respectivă este executată.

Când rezultatul unei tranzacţii ce implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod rezonabil, venitul trebuie recunoscut doar pe baza cheltuielilor recunoscute ca fiind recuperabile.

Scanned with OKEN Scanner

În timpul stadiilor de început ale tranzacției se poate întâmpla destul de des ca rezultatul tranzacției să nu poată fi estimat în mod rezonabil. Oricum, probabil că societatea va recupera costurile realizate ale tranzacției. De aceea, veniturile sunt recunoscute doar corespunzător costurilor apărute ce se așteaptă să fie recuperate. Având în vedere că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod rezonabil, nu se recunoaște nici un fel de profit.

În cazul în care rezultatul unei tranzacții nu poate fi estimat în mod rezonabil și nu este probabil ca aceste costuri deja efectuate să fie recuperate, veniturile nu sunt recunoscute, iar costurile sunt trecute în rezultatul exercițiului. În momentul în care incertitudinile care împiedicau estimarea rezonabilă a rezultatului contractului nu mai există, veniturile sunt recunoscute de regulă corespunzător stadiului de execuție a contractului la data închiderii bilanțului.

Veniturile generate de utilizarea de către terți a activelor societății ce generează dobânzi, redevențe sau dividende

Aceste venituri trebuie recunoscute atunci când:
a) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să intre în societate; și
b) suma veniturilor poate fi determinată în mod rezonabil.
Veniturile trebuie recunoscute pe următoarele baze:
a) dobânzile trebuie recunoscute periodic, în mod proporțional, pe baza randamentului efectiv al activului. Veniturile din dobânzi includ suma amortizării oricărui discount, primă sau altă diferență dintre valoarea contabilă inițială a titlului de valoare și valoarea sa la scadență.

Exemplu de reflectare în contabilitate a veniturilor din dobânzi

			766
%		=	„Venituri din dobânzi“
512			
„Conturi curente la bănci“			
4518			
„Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului“			
472			
„Venituri înregistrate în avans“			
461			
„Debitori diverși“			
5187			
„Dobânzi de încasat“			

b) redevențele trebuie recunoscute pe baza contabilității de angajamente, conform realității economice a contractului.

Exemplu de reflectare în contabilitate a veniturilor din redevenţe pentru concesiuni, locaţii de gestiune, chirii

		706
%	=	„Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii“
4111 „Clienţi“		
418 „Clienţi – facturi de întocmit“		
461 „Debitori diverşi“		
472 „Venituri înregistrate în avans“		
512 „Conturi curente la bănci“		
531 „Casa“		

c) dividendele trebuie recunoscute atunci când este stabilit dreptul acţionarului de a le încasa.

Exemplu privind reflectarea în contabilitate a veniturilor din dividende

461 „Debitori diverşi“ (sau 5121 „Conturi la bănci în lei“)	=	% 761 „Venituri din imobilizări financiare“ 762 „Venituri din investiţii financiare pe termen scurt“

Când dividendele pentru participaţii sunt declarate din profitul net aferent perioadei dinainte de achiziţie, aceste dividende sunt deduse din costul participaţiilor.

Randamentul efectiv al unui activ este rata dobânzii necesară pentru actualizarea fluxului viitor de intrări de numerar, aşteptate pe durata de viaţă a activului pentru a egala valoarea contabilă iniţială a acestuia.

Veniturile sunt recunoscute numai când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să intre în societate (dobânzi, redevenţe).

Când apare incertitudinea legată de încasarea sumei incluse în venituri, suma ce nu poate fi colectată va fi recunoscută ca o cheltuială, mai degrabă decât ca o ajustare a sumei veniturilor recunoscute iniţial.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

a) constituirea provizioanelor pentru deprecierea creanțelor care este probabil că nu se vor mai încasa

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți“

b) reflectarea în cheltuiala exercițiului a creanțelor ce nu mai pot fi încasate

654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși“	=	% 4111 „Clienți“ 451 „Decontări în cadrul grupului“ 461 „Debitori diverși“

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

O societate trebuie să prezinte detaliat:

a) politicile contabile adoptate pentru recunoașterea venitului, inclusiv metodele adoptate pentru determinarea stadiului de execuție a contractelor ce implică prestarea de servicii;

b) suma fiecărei categorii semnificative de venit recunoscute în timpul perioadei, inclusiv venitul apărut din vânzarea bunurilor, prestarea serviciilor, dobânzi, redevențe, dividende;

c) suma veniturilor apărute din schimburile de bunuri sau servicii, incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.

În *bilanț:*

- veniturile recunoscute înainte de data încheierii exercițiului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior se vor prezenta la „Venituri în avans“ și se regăsesc la rândul 62;

- avansurile încasate de furnizor în contul livrării mărfurilor sau al prestării de servicii reprezintă datorii comerciale care se evidenţiază la rândurile 41 sau 52, în funcţie de exigibilitate.

În *contul de profit şi pierdere*, veniturile se regăsesc în:

- cifra de afaceri netă (rândul 01);
- venituri financiare (rândurile 33 la 39).

În condiţiile în care reducerile comerciale acordate ulterior facturării au fost evidenţiate în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", acestea vor fi prezentate în contul de profit şi pierdere ca o corecţie a cifrei de afaceri, şi nu ca o cheltuială financiară la rândul 46.

Incertitudinile legate de încasarea unei creanţe, reflectate prin înregistrarea cheltuielii cu constituirea provizionului pentru depreciere şi de asemenea prin înregistrarea pierderii din creanţele ce nu mai pot fi încasate, se evidenţiază la rândul 21.

Datoriile provenite din încasările de avansuri, precum şi creanţele aferente vânzării de bunuri sau prestării de servicii sunt prezentate în Nota nr. 5 la situaţiile financiare, „Situaţia creanţelor şi datoriilor".

IAS 20

CONTABILITATEA SUBVENŢIILOR GUVERNAMENTALE ŞI PREZENTAREA INFORMAŢIILOR LEGATE DE ASISTENŢA GUVERNAMENTALĂ

Descrierea tratamentului contabil şi prezentarea informaţiilor de către întreprinderile care primesc asistenţă de la guvern sau de la entităţi guvernamentale locale, naţionale sau internaţionale.

Aria de aplicabilitate

Standardul se aplică în contabilitatea şi prezentarea subvenţiilor guvernamentale, precum şi la prezentarea altor forme de asistenţă guvernamentală.

Scanned with OKEN Scanner

Standardul nu operează cu:

a) problemele speciale ce apar la contabilizarea subvențiilor guvernamentală ca urmare a modificării prețurilor;

b) asistența guvernamentală care este acordată unei întreprinderi sub formă de beneficii ce sunt disponibile în determinarea venitului impozabil sau care sunt determinate ori limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit (cum ar fi perioadele de scutire de la plata impozitului pe profit, reducerile de valoare privind amortizarea accelerată și ratele reduse ale impozitului pe profit etc.);

c) participarea guvernamentală la conducerea unei întreprinderi.

Definiții

Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei întreprinderi sau unei categorii de întreprinderi care îndeplinesc anumite criterii.

Asistența guvernamentală nu include:

- beneficii oferite în mod indirect, prin acțiunile guvernului care influențează condițiile economice generale, cum ar fi:
  - asigurarea infrastructurii în zonele de dezvoltare;
  - impunerea unor constrângeri comerciale societăților concurente;
  - acordarea de facilități, cum ar fi sistemele de irigații sau canalizare, care trebuie să fie disponibile pentru beneficiul întregii comunități locale;
- asistența guvernamentală care, în mod rezonabil, nu poate fi evaluată; și
- tranzacțiile cu guvernul care nu pot fi separate de tranzacțiile comerciale obișnuite ale întreprinderii.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o întreprindere în schimbul respectării, în trecut sau în prezent, a anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acestei societăți. Subvențiile nu cuprind acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale întreprinderii.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiție este ca întreprinderea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze într-un alt fel active pe termen lung. De asemenea, pot exista și condiții secundare care să restricționeze tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate ori deținute.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile guvernamentale diferite de cele pentru active.

Împrumuturile nerambursabile sunt împrumuturi al căror creditor se angajează să dispenseze debitorul de rambursarea acestora dacă se îndeplinesc anumite condiții prestabilite.

Scanned with OKEN Scanner

Subvenţiile guvernamentale

Subvenţiile guvernamentale, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, nu se recunosc până când nu există suficientă siguranţă că:

a) întreprinderea va respecta condiţiile acordării lor; şi

b) subvenţiile vor fi primite.

Un împrumut nerambursabil primit de la guvern este tratat drept subvenţie guvernamentală când există suficientă siguranţă că întreprinderea va respecta condiţiile stabilite.

Odată ce subvenţia guvernamentală este recunoscută, orice datorie sau activ contingent aferent este tratată în conformitate cu IAS 37, Provizioane, datorii şi active contingente.

Subvenţiile guvernamentale trebuie recunoscute ca venit, pe o bază sistematică, de-a lungul perioadelor necesare pentru a le corela cu costurile aferente pe care aceste subvenţii urmează a le compensa.

Standardul prezintă două abordări referitoare la tratamentul contabil al subvenţiilor guvernamentale:

- o abordare din punctul de vedere al capitalului, sub incidenţa căreia o subvenţie este creditată direct interesului acţionarilor; şi
- o abordare din punctul de vedere al venitului, sub incidenţa căreia o subvenţie este inclusă în venit de-a lungul uneia sau mai multor perioade.

Argumentele în favoarea abordării din punctul de vedere al venitului sunt următoarele:

- din moment ce subvenţiile guvernamentale reprezintă intrări de la o sursă, alta decât acţionarii, ele nu trebuie creditate direct intereselor acţionarilor, ci trebuie recunoscute ca venit în perioadele corespunzătoare;
- subvenţiile guvernamentale sunt rareori gratuite. Societatea le primeşte dacă îndeplineşte condiţiile cerute. Prin urmare, ele trebuie recunoscute ca venit şi corelate cu costurile asociate, pe care subvenţia intenţionează să le compenseze; şi
- cum venitul şi alte impozite sunt contabilizate în rezultat, este logic să se opereze în contul de profit şi pierdere şi cu subvenţiile guvernamentale, care reprezintă o extindere a politicilor fiscale.

În abordarea din punctul de vedere a venitului este important ca subvenţiile guvernamentale să fie recunoscute drept venit, pe o bază sistematică şi raţională, de-a lungul perioadelor aferente.

Recunoaşterea ca venit a subvenţiilor guvernamentale pe baza încasărilor nu este în conformitate cu abordarea cerută de contabilitatea de angajamente conform IAS 1, Prezentarea situaţiilor financiare. Acest tratament este acceptat doar dacă nu există nici o bază pentru alocarea subvenţiei în alte perioade decât aceea în care ea a fost primită.

În cele mai multe situaţii, perioadele de-a lungul cărora o societate recunoaşte costurile şi cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile şi astfel subvenţiile sunt recunoscute drept venit în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala aferentă.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de recunoaștere a subvențiilor guvernamentale la venituri pe măsura efectuării cheltuielilor

S.C. „Alfarom" S.A. primește o subvenție în sumă de 600.000 mii lei ce urmează a fi încasată în 3 ani, respectiv 100.000 mii lei în primul și în al doilea an și 400.000 mii lei în anul trei. Primirea subvenției este condiționată de crearea a 10 noi locuri de muncă și de menținerea lor cel puțin 3 ani. Costurile ocazionate de recrutarea angajaților sunt de 300.000 mii lei, iar salariile în primul an sunt în suma de 1.000.000 mii lei, crescând cu 100.000 mii lei în fiecare dintre următorii ani.

Determinarea subvențiilor trecute la venituri în fiecare an – mod de calcul (mii lei):

Anul

$$\text{I} \quad \frac{600.000 \times 1.300.000^{*}}{3.600.000} = 216.667$$

$$\text{II} \quad \frac{600.000 \times 1.100.000}{3.600.000} = 183.333$$

$$\text{II} \quad \frac{600.000 \times 1.200.000}{3.600.000} = 200.000$$

- Prezentarea subvenției guvernamentale încasate în fiecare an, comparativ cu cheltuielile efectuate cu personalul nou angajat

– mii lei –

Anul	I	II	III	Total
Subvenții încasate	100.000	100.000	400.000	600.000
Costuri cu personalul	1.300.000	1.100.000	1.200.000	3.600.000
Diferențe	1.200.000	1.000.000	800.000	3.000.000

- Prezentarea subvenției guvernamentale trecute la venituri, în corelație cu costurile privind personalul

– mii lei –

Anul	I	II	III	Total
Subvenții trecute la venituri	216.667	183.333	200.000	600.000
Costuri cu personalul	1.300.000	1.100.000	1.200.000	3.600.000
Diferențe	1.083.333	916.667	1.000.000	3.000.000

* Suma de 1.300.000 mii lei se compune din:
- cheltuieli cu salariile 1.000.000 mii lei
- cheltuieli cu recrutarea angajaților noi 300.000 mii lei

Scanned with OKEN Scanner

- Reflectarea în contabilitate a subvenției trecute la venituri

Anul I

445 „Subvenții“	=	741 „Venituri din subvenții de exploatare“	216.666.667
și			
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenții“	100.000.000

Anul II

445 „Subvenții“	=	741 „Venituri din subvenții de exploatare“	183.333.333
și			
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenții“	100.000.000

Anul III

445 „Subvenții“	=	741 „Venituri din subvenții de exploatare“	200.000.000
și			
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenții“	400.000.000*

Notă: În situația în care societatea ar fi încasat în primul an suma de 300.000.000 lei, s-ar fi efectuat înregistrările:

445 „Subvenții“	=	741 „Venituri din subvenții de exploatare“	216.666.667
și			
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	%	300.000.000
		445 „Subvenții“	216.666.667
		472 „Venituri înregistrate în avans“	83.333.333

Subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute de regulă drept venit de-a lungul perioadelor și în proporția în care este recunoscută amortizarea acelor active.

---

* 400.000.000 = 200.000.000 + sume reprezentând subvenții rămase de încasat din primul și al II-lea an, respectiv 116.666.667 lei + 83.333.333 lei

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de recunoaştere a subvenţiilor legate de active amortizabile

S.C. „Alfarom" S.A. primeşte o subvenţie guvernamentală în valoare de 1.000.000 mii lei, pentru achiziţionarea unei instalaţii. Societatea achiziţionează o instalaţie a cărei valoare este de 2.000.000 mii lei. Durata de viaţă estimată a activului este de 10 ani, iar amortizarea se calculează prin metoda liniară.

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor ocazionate de primirea subvenţiei şi trecerea acesteia la venituri corespunzător amortizării calculate:

Anul 1

1) Recunoaşterea dreptului de încasare a subvenţiei (potrivit prevederilor din bugetul de venituri şi cheltuieli aprobat, ale contractelor şi acordurilor semnate cu instituţia finanţatoare)

445 „Subvenţii"	=	131 „Subvenţii pentru investiţii"	1.000.000.000

2) Achiziţionarea mijlocului fix (instalaţiei)

213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	2.000.000.000

3) Încasarea subvenţiei

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	445 „Subvenţii"	1.000.000.000

4) Achitarea furnizorului de imobilizări

404 „Furnizori de imobilizări"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	2.000.000.000

5) Înregistrarea amortizării calculate pentru primul an de funcţionare

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	200.000.000

6) Recunoaşterea venitului aferent subvenţiei, corespunzător primului an din cei zece, reprezentând durata de viaţă utilă a activului respectiv

Scanned with OKEN Scanner

131 „Subvenții pentru investiții“	=	7584 „Venituri din subvenții pentru investiții“	100.000.000

Anii 2 – 10

1) Amortizarea calculată anual în funcție de politica contabilă a societății

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	200.000.000

2) Venitul recunoscut anual corespunzător subvenției primite

131 „Subvenții pentru investiții“	=	7584 „Venituri din subvenții pentru investiții“	100.000.000

Notă: Înregistrările de mai sus se efectuează pentru fiecare exercițiu financiar potrivit regimului de amortizare.

Subvențiile pentru activele neamortizabile (de exemplu, terenuri) pot fi condiționate de îndeplinirea unor obligații. În astfel de situații, subvențiile se vor recunoaște ca venituri de-a lungul perioadelor care confirmă costul realizării respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru achiziția unui teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv și poate fi recunoscută ca venit de-a lungul perioadei de viață utilă a clădirii.

O subvenție guvernamentală poate fi considerată ca o subvenție de încasat de către o societate sub formă de compensare a cheltuielilor sau a pierderilor apărute într-o perioadă contabilă precedentă. O astfel de subvenție este recunoscută drept venit al perioadei în care ea urmează a fi încasată, fiind înregistrată, dacă este cazul, în grupa veniturilor extraordinare, ea necesitând prezentarea informațiilor care să asigure înțelegerea clară a efectului său.

Exemplu

Ulterior disponibilizării unor salariați, politica de protecție socială a impus acordarea unei subvenții pentru acoperirea cheltuielilor cu plățile compensatorii acordate personalului disponibilizat.

Cheltuielile cu disponibilizarea personalului au fost de 300.000 mii lei, iar subvenția acordată de autoritățile locale este de 100.000 mii lei.

Reflectarea în contabilitate:

- în exercițiul „N“ – se evidențiază cheltuielile cu plățile compensatorii (nu s-au luat în calcul alte impozite și datorii la bugetul statului, legate de aceste plăți)

Scanned with OKEN Scanner

6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială“	=	462 „Creditori diverși“	300.000.000
462 „Creditori diverși“	=	5311 „Casa în lei“	300.000.000

- în exercițiul „N+1“ – se evidențiază dreptul de a încasa subvenția la îndeplinirea condițiilor pentru acordarea acesteia și încasarea

445 „Subvenții“	=	7415 „Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecția socială “	100.000.000
5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenții“	100.000.000

Subvențiile guvernamentale nemonetare pot îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi pământul sau alte resurse, pentru folosința societății. În astfel de situații se recunoaște valoarea justă a activului nemonetar și se contabilizează atât subvenția, cât și activul la valoarea justă.

Exemplu

O societate comercială primește un teren, în vederea construirii unei clădiri în care să-și desfășoare o parte dintre activitățile sale, valoarea acestuia fiind de 2.000.000 mii lei.

Reflectarea în contabilitate a terenului primit cu titlu de subvenție:

211 „Terenuri și amenajări de terenuri“	=	131 „Subvenții pentru investiții“	2.000.000.000

Prezentarea subvențiilor aferente activelor

Subvențiile guvernamentale pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoare justă, se prezintă în bilanț fie ca venit amânat, fie prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile nete a activului.

Sunt considerate ca alternative acceptabile ambele metode de prezentare a subvențiilor în situațiile financiare legate de active.

Una dintre metode stabilește subvenția drept venit amânat care este recunoscut ca venit pe o bază sistematică și rațională de-a lungul perioadei de viață utilă a activului.

Scanned with OKEN Scanner

Cealaltă metodă deduce subvenția în vederea determinării valorii contabile a activului. Subvenția este recunoscută drept venit de-a lungul ciclului de viață a activului amortizabil, prin evidențierea unei cheltuieli reduse cu amortizarea.

Observații: Conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, a fost reținută doar prima metodă. Prin urmare, exemplele prezentate se vor referi doar la acest caz.

Exemplu

O societate comercială construiește o instalație nouă, sumele investite fiind de 10.000.000 mii lei. Pentru aceasta societatea primește o subvenție de la guvern la nivelul a 20% din sumele investite, respectiv suma de 2.000 mii lei. Durata de viață estimată a instalației este de 10 ani. Societatea amortizează active similare prin metoda liniară pe durata lor de viață utilă. Societatea evidențiază subvenția primită în sumă de 2.000.000 mii lei ca venituri înregistrate în avans.

Exemplu de prezentare în bilanț și în contul de profit și pierdere a subvenției guvernamentale înregistrate ca venituri în avans:

1. Prezentarea în bilanț

– mii lei –

Explicații formular	Nr. rd.	anul 1	anul 2	anul 3	anul 4
Active imobilizate la cost de achiziție		10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000
Minus amortizarea cumulată		1.000.000	2.000.000	3.000.000	4.000.000
Instalații tehnice și mașini (valoarea contabilă a activului)	08	9.000.000	8.000.000	7.000.000	6.000.000
Venituri în avans (subvenție guvernamentală)	62	1.800.000	1.600.000	1.400.000	1.200.000

Determinarea sumelor legate de subvenția guvernamentală:
Amortizare calculată pentru anul 1 1.000.000 mii lei
Subvenție trecută la venituri corespunzător amortizării calculate
20% x 1.000.000 mii lei = 200.000 mii lei
Subvenție încasată reprezentând venit amânat la sfârșitul primului an
2.000.000 mii lei - 200.000 mii lei = 1.800.000 mii lei

2. Prezentarea în contul de profit și pierdere

– mii lei –

Explicații formular	Nr. rd.	anul 1	anul 2	anul 3	anul 4
Alte venituri din exploatare (subvenție guvernamentală trecută la venituri)	08	200.000	200.000	200.000	200.000
Cheltuieli cu amortizarea anuală	18	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea subvențiilor aferente veniturilor

O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate în cursul exercițiului (eliminarea efectelor unor calamități), fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaște ca venit în perioada în care devine creanță, fiind înregistrată în grupa veniturilor extraordinare.

Exemplu

Recunoașterea unei subvenții guvernamentale primite drept compensație pentru pierderi înregistrate de o societate ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare va fi reflectată astfel în contabilitate:

445 „Subvenții“	=	771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare“

Încasarea subvenției în contul de disponibil:

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenții“

Rambursarea subvențiilor guvernamentale

O subvenție guvernamentală care devine rambursabilă se înregistrează ca ajustare a unei estimări contabile. Rambursarea unei subvenții referitoare la venituri se referă în primul rând la orice credit amânat neamortizat, acordat ca urmare a subvenției. În măsura în care suma rambursată depășește orice credit amânat sau dacă nu există un asemenea credit, valoarea rambursată trebuie recunoscută imediat ca o cheltuială.

Exemplu

O societate comercială care își desfășoară activitatea în domeniul exploatării petrolului primește o subvenție pentru lucrări de mediu, respectiv pentru operațiuni de ecologizare. Finanțarea este de 20% din costul lucrărilor executate cu operațiunile de ecologizare. Costul estimat al lucrărilor de ecologizare este de 2.000.000 mii lei.

Pe baza costurilor estimate, societatea primește suma de 400.000 mii lei drept subvenție.

Conform contractului încheiat, societatea trebuia să realizeze lucrările de ecologizare în termen de un an de la data primirii acesteia. Lucrările de ecologizare au costat 1.600.000 mii lei. În contractul încheiat se stipulează că pentru nerambursarea la termen a subvenției neutilizate societatea va achita o

Scanned with OKEN Scanner

penalizare de 10% din valoarea subvenţiei. Societatea nu a restituit în termen subvenţia neutilizată în sumă de 80.000 mii lei.

Reflectarea în contabilitate:

- evidenţierea dreptului de a primi subvenţia

445 „Subvenţii“	=	741 „Venituri din subvenţii de exploatare“	400.000.000

- încasarea subvenţiei

5121 „Conturi la bănci în lei“	=	445 „Subvenţii“	400.000.000

- rambursarea subvenţiei neutilizate

6588 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	80.000.000

- achitarea penalizării

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi“	=	5121 „Conturi la bănci în lei“	8.000.000

Rambursarea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin creşterea valorii contabile nete a activului sau prin reducerea soldului venitului înregistrat în avans cu suma rambursabilă.

Amortizarea suplimentară cumulată, care ar fi fost recunoscută ca o cheltuială în absenţa subvenţiei, se trece imediat pe cheltuieli.

Exemplu

O societate primeşte o subvenţie de 5.000.000 mii lei pentru finanţarea parţială a unor utilaje al căror cost de achiziţie este de 15.000.000 mii lei, cu condiţia ca utilajele să fie folosite pe o perioadă minimă de 5 ani, într-o zonă cu rata şomajului ridicată. Durata de viaţă estimată a utilajelor este de 10 ani, iar acestea sunt amortizate prin metoda liniară.

La începutul anului 4, societatea transferă utilajele din zona cu şomaj ridicat la o fabrică din altă zonă. Întrucât nu s-au respectat clauzele din contract, societatea trebuie să restituie o parte din subvenţia încasată.

Tratamentul subvenţiei la sfârşitul exerciţiilor financiare determină în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere următoarele valori:

Scanned with OKEN Scanner

Prezentare în bilanț

– mii lei –

Explicații formular	Nr. rd.	anul 1	anul 2	anul 3	anul 4
Active imobilizate la cost de achiziție		15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000
Minus amortizarea cumulată		1.500.000	3.000.000	4.500.000	6.000.000
Instalații tehnice și mașini (valoarea contabilă a activului)	08	13.500.000	12.000.000	10.500.000	9.000.000
Venituri în avans (subvenție guvernamentală)	62	4.500.000	4.000.000	3.500.000	-*)

*) *Subvenția de 3.500.000 lei, sold la sfârșitul anului 3, a fost rambursată în totalitate în anul 4.*

Prezentare în contul de profit și pierdere

– mii lei –

Explicații formular	Nr. rd.	anul 1	anul 2	anul 3	anul 4
Alte venituri din exploatare (subvenție guvernamentală)	08	500.000	500.000	500.000	-
Cheltuieli cu amortizarea anuală	18	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000

Reflectarea în contabilitate a subvenției rambursate:

131		5121	
„Subvenții pentru investiții“	=	„Conturi la bănci în lei“	3.500.000.000

Interpretarea SIC – 10, Asistența guvernamentală – Absența corelațiilor specifice activităților de exploatare

Aspecte dezbătute

Încadrarea asistenței guvernamentale care nu este legată explicit de activitățile curente ale societății, în aria de aplicabilitate a IAS 20, de exemplu, transferurile de resurse de la guvern către întreprinderi care:

a) își desfășoară activitatea într-un anumit sector industrial;
b) continuă să-și desfășoare activitatea în sectoare recent privatizate; sau
c) își încep activitatea ori continuă să și-o desfășoare în regiuni subdezvoltate.

Acord

Chiar dacă nu există condiții legate în mod explicit de activitățile curente ale societății, asistența guvernamentală este în concordanță cu definiția

Scanned with OKEN Scanner

subvențiilor guvernamentale din IAS 20. De aceea, astfel de subvenții nu trebuie creditate direct în capitalul propriu.

Bază pentru concluzii

IAS 20 definește subvențiile guvernamentale ca asistență acordată de guvern sub forma transferurilor de resurse către o întreprindere, în schimbul respectării anumitor condiții. O asemenea condiție se referă la desfășurarea activității în anumite regiuni sau sectoare industriale. Ca urmare, această asistență intră în cadrul definiției subvenției guvernamentale, fiind recunoscută ca atare.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

➢ În cazul subvențiilor aferente activelor, subvenția este considerată ca venit înregistrat în avans, amortizarea este calculată la costul brut al activului, iar venitul amânat este înregistrat la venituri ca un element separat.

În *bilanț,* subvențiile sunt prezentate la rândul 62 ca venituri amânate, iar la rândul 29 ca drept de încasare a subvenției.

În *contul de profit și pierdere,* subvențiile se înregistrează sistematic la venituri pentru a se corela cu costurile aferente, cu condiția să existe o garanție rezonabilă că întreprinderea va îndeplini condițiile de acordare a subvențiilor.

În contul de profit și pierdere, subvențiile înregistrate ca venituri în avans sunt reflectate la rândul 08, în cadrul altor venituri din exploatare.

În general, o subvenție aferentă unor active este recunoscută prin simpla alocare a veniturilor pe parcursul perioadelor în care se înregistrează amortizarea.

➢ În cazul subvențiilor aferente veniturilor

În *contul de profit și pierdere,* subvențiile legate de venituri sunt prezentate distinct la rândul 04 subvențiile aferente cifrei de afaceri nete și la rândul 08 alte venituri din exploatare, prezentate ca venituri brute.

O altă posibilitate este ca subvențiile legate de venituri să fie deduse în raportarea cheltuielilor aferente. Astfel, la rândurile 10, 12, 15, 16, 24 și 44, subvențiile sunt prezentate ca o deducere în raportarea cheltuielilor aferente, evidențiate în funcție de natura lor (consum de materii prime și materiale consumabile, alte cheltuieli din afară, plată personal, asigurări și protecție socială, dobândă etc.).

O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în scopul acordării unui ajutor financiar imediat întreprinderii, fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaște ca venit în perioada în care devine creanță, fiind înregistrată, dacă este cazul, în grupa veniturilor extraordinare.

Scanned with OKEN Scanner

3. TRATAMENTUL CONTABIL AL IMPOZITULUI PE PROFIT

IAS 12

IMPOZITUL PE PROFIT

Prescrierea tratamentului contabil pentru impozitul pe profit.

Acest standard impune unei întreprinderi să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și altor evenimente în același fel în care înscrie în contabilitate tranzacțiile și celelalte evenimente în sine. Astfel, pentru tranzacțiile și celelalte evenimente recunoscute în contul de profit și pierdere, orice efecte fiscale aferente acestora se vor recunoaște în contul de profit și pierdere. Pentru tranzacțiile și alte evenimente recunoscute direct în capitalul propriu, orice efecte fiscale aferente vor fi de asemenea recunoscute direct în capitalul propriu. În mod similar, recunoașterea activelor și a datoriilor privind impozitul amânat într-o combinare de întreprinderi afectează valoarea fondului comercial și a fondului comercial negativ apărut în acea combinare.

Aria de aplicabilitate

Acest standard se va aplica în contabilitatea impozitului pe profit.

Cheltuielile cu impozitul pe profit/venitul din impozitul pe profit cuprind cheltuielile cu impozitul curent/venitul din impozitul curent și cheltuielile cu impozitul amânat/venitul din impozitul amânat.

Definiții

Rezultatul contabil este profitul net sau pierderea netă pentru o perioadă înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Profitul impozabil/pierderea fiscală este profitul/pierderea pentru o perioadă, determinat în concordanță cu regulile stabilite de autoritatea fiscală, pe baza cărora impozitul pe profit este plătibil/recuperabil.

Cheltuiala cu impozitul pe profit/venitul din impozitul pe profit este valoarea globală inclusă în determinarea profitului net sau a pierderii nete pentru o perioadă în ceea ce privește impozitul curent și cel amânat.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul curent este valoarea impozitului pe profit plătibil/recuperabil în raport cu profitul impozabil/pierderea fiscală pentru o perioadă.

Datoriile privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit plătibile în perioadele viitoare, în ceea ce priveşte diferenţele temporare impozabile.

Creanţele privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit recuperabil în perioadele viitoare, în ceea ce priveşte:

(a) diferenţele temporare deductibile;
(b) reportarea pierderilor fiscale nefolosite; şi
(c) reportarea creditelor fiscale nefolosite.

Diferenţele temporare sunt diferenţele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din bilanţ şi baza sa de impozitare. Diferenţele temporare pot îmbrăca forma unor:

a) diferenţe temporare impozabile, care sunt acele diferenţe temporare ce vor avea ca rezultat valori impozabile în determinarea impozitului pe profit/pierderii fiscale a perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau stinsă; sau a unor
b) diferenţe temporare deductibile, care sunt acele diferenţe temporare ce vor avea ca rezultat valori ce sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil/pierderii fiscale a perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau stinsă.

Baza de impozitare a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale.

Baza de Impozitare

❖ Baza de impozitare a unui **activ** reprezintă valoarea ce va fi deductibilă în scopuri fiscale din orice beneficiu economic impozabil care va reveni unei societăţi atunci când se recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu sunt impozabile, atunci baza de impozitare a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Exemple:

- Un utilaj costă 200 milioane lei. În scopuri fiscale, amortizarea în valoare de 80 milioane lei a fost dedusă în perioada curentă şi în cele anterioare, iar costul rămas va fi deductibil în perioadele viitoare fie ca amortizare, fie ca deducere la ieşirea acestuia. Venitul generat de utilizarea utilajului este impozabil, orice beneficiu rezultat din înstrăinarea utilajului va fi impozabil şi orice pierdere din înstrăinarea acestuia va fi deductibilă în scopuri fiscale. *Baza de impozitare a utilajului este de 120 milioane lei.*
- Dobânda de încasat are o valoare contabilă de 90 milioane lei. Venitul din dobândă va fi impozitat în momentul încasării. *Baza de impozitare a dobânzii de încasat este nulă.*
- Creanţele comerciale au o valoare contabilă de 20 milioane lei. Venitul aferent lor a fost inclus în profitul impozabil/pierderea fiscală. *Baza de impozitare a creanţelor comerciale este de 20 milioane lei.*

Scanned with OKEN Scanner

- Un împrumut ce urmează a fi încasat are o valoare contabilă de 500 milioane lei. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. *Baza de impozitare a împrumutului este de 500 milioane lei.*

❖ Baza de impozitare a unei **datorii** este valoarea sa contabilă, mai puțin orice sumă care va fi dedusă în scopuri fiscale, în ceea ce privește respectiva datorie, în perioadele viitoare.

Exemple:

- Datoriile curente includ cheltuielile angajate, cu o valoare contabilă de 70 milioane lei. Cheltuielile aferente vor fi deduse în scopuri fiscale după contabilitatea de casă. *Baza de impozitare a cheltuielilor angajate este nulă.*
- Datoriile curente includ cheltuielile angajate, cu o valoare contabilă de 300 milioane lei. Cheltuiala aferentă a fost dedusă în scopuri fiscale. *Baza de impozitare a cheltuielilor angajate este de 300 milioane lei.*
- Un împrumut ce urmează a fi plătit are o valoare contabilă de 400 milioane lei. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. *Baza de impozitare a împrumutului este de 400 milioane lei.*

Exemple de determinare a impozitului pe profit amânat

1. Un utilaj costă 1.000 milioane lei. Amortizarea contabilă este 20 % pe an, prin metoda liniară. Amortizarea fiscală este de 30 % pe an prin metoda degresivă. Rata de impozitare este de 40 %. Veniturile anuale contabilizate și impozitate sunt de 1.000 milioane lei.

– milioane lei –

	Amortizarea contabilă anuală (20 % x 1.000)	Amortizarea fiscală anuală
Anul 1		
Costul utilajului	1.000	1.000
Amortizare	200	300 (30 % x 1.000)
Valoare contabilă	800	700
Anul 2		
Amortizare	200	210 (30 % x 700)
Valoare contabilă	600	490

– milioane lei –

	Anul 1	Anul 2
Valoare contabilă	800	600
Baza impozabilă	700	490
Diferența temporară	100	110
Impozit amânat (Diferența temporară x 40%)	40	44
Datorie cu impozitul amânat - sold inițial	0	40
Datorie cu impozitul amânat - sold final	40	44
Cheltuiala cu impozitul amânat	40	4

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea impozitului amânat în *bilanț* se face printr-o datorie:

	– milioane lei –	
	Anul 1	Anul 2
Datorie cu impozitul amânat	40	44

În *contul de profit și pierdere*, impozitul amânat apare sub forma unei cheltuieli:

	– milioane lei –	
	Anul 1	Anul 2
Profit contabil înainte de impozit (venituri – amortizare contabilă)	800	800
Cheltuiala cu impozitul curent (40 % x profit impozabil)	280*	316**
Cheltuiala cu impozitul amânat	40	4
	320	320
Profit net	480	480

2. Venitul contabil anual este egal cu venitul fiscal și este în sumă de 15.000 mii lei. Cota impozitului pe profit este de 25%.

Sunt urmărite trei situații:

- Mijloc fix - valoare de intrare 20.000 mii lei.
  - amortizare: - contabilă 2 ani (10.000 mii lei/an)
  - fiscală 4 ani (5.000 mii lei/an)

Impozitul amânat este determinat pornind de la următoarele valori:

– mii lei –

Anul	1	2	3	4
Valoare contabilă (netă)	10.000	-	-	-
Valoare impozabilă	15.000	10.000	5.000	-
Diferența deductibilă (baza contabilă < baza fiscală)	5.000	10.000	5.000	-
Creanță totală	1.250	2.500	1.250	-
Creanță inițială	-	1.250	2.500	1.250
Venit curent din impozit	1.250	1.250	(1.250)	(1.250)

- Provizion pentru depreciere stocuri constituit în anul 2 și reluat în anul 3.

Se cunoaște:

Anul 2: Stocuri 2.000 mii lei, depreciate pentru 100 mii lei
Anul 3: Stocuri 2.000 mii lei, nedepreciate

---

* 280 = 40 % x (1.000 – 300)
** 316 = 40 % x (1.000 – 210)

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul amânat corespunzător acestui provizion se stabileşte astfel:

– mii lei –

Anul	2	3
Valoare contabilă (netă)	1.900	2.000
Valoare impozabilă	2.000	2.000
Diferența deductibilă	100	-
Creanța totală	25	-
Venit curent din impozit	25	(25)

Înregistrările în contabilitate legate de cele două elemente – mijloc fix şi provizion pentru depreciere – sunt următoarele:

Anul 1

			Contabil	Fiscal
4111 „Clienți“	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	15.000.000	15.000.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	10.000.000	5.000.000
6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent“ (25% x 10.000.000)	=	4411 „Impozitul pe profit curent“	2.500.000	2.500.000
4412 „Impozitul pe profit amânat“	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat“	1.250.000	–

Anul 2

4111 „Clienți“	=	704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate“	15.000.000	15.000.000
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale“	10.000.000	5.000.000
6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	100.000	–

Scanned with OKEN Scanner

6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent“ (25% x 10.000.000)	=	4411 „Impozitul pe profit curent“	2.500.000	2.500.000
4412 „Impozitul pe profit amânat“	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat“	1.275.000	–
Anul 3				
4111 „Clienți“	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	15.000.000	15.000.000
			–	5.000.000
– înregistrarea amortizării				
391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	=	7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante“	100.000	–
6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent“ (25% x 10.000.000)	=	4411 „Impozitul pe profit curent“	2.500.000	2.500.000
6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat“	=	4412 „Impozitul pe profit amânat“	1.275.000	–
Anul 4				
4111 „Clienți“	=	704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate“	15.000.000	15.000.000
			–	5.000.000
– înregistrarea amortizării				
6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent“ (25% x 10.000.000)	=	4411 „Impozitul pe profit curent“	2.500.000	2.500.000
6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat“	=	4412 „Impozitul pe profit amânat“	1.250.000	–

Scanned with OKEN Scanner

• Reevaluare brevet propriu (în anul 2), având o valoare inițială de 1.000.000 mii lei, diferența pozitivă din reevaluare fiind de 100.000 mii lei.

– mii lei –

Anul	2	3
Valoare contabilă	1.100.000	1.100.000
Valoare impozabilă	1.000.000	1.000.000
Diferența impozabilă	100.000	100.000
Datorie totală	25.000	25.000
Datorie inițială	–	25.000
Cheltuiala curentă	25.000	–

2052 „Brevete, licențe și alte drepturi și valori similare obținute cu resurse proprii“	=	105 „Rezerve din reevaluare“	100.000.000
105 „Rezerve din reevaluare“	=	4412 „Impozitul pe profit amânat“	25.000.000

Recunoașterea datoriilor și a activelor privind impozitul curent

Impozitul curent al perioadei curente și al celor anterioare trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită în ceea ce privește perioada curentă și cele anterioare depășește suma datorată pentru acele perioade, surplusul trebuie recunoscut ca un activ.

Recunoașterea datoriilor și a activelor privind impozitul amânat

O datorie/un activ privind impozitul amânat se recunoaște pentru toate diferențele temporare impozabile/deductibile, cu excepția situației în care datoria/activul privind impozitul amânat rezultă din:

(a) fondul comercial pentru care amortizarea nu este deductibilă în scopuri fiscale/fondul comercial negativ tratat drept venit înregistrat în avans; sau

(b) recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care:

– nu este o combinare de întreprinderi; și

– în momentul realizării ei, nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

❖ Exemple de situații care generează **diferențe temporare impozabile**:

• Venitul din dobânzi este inclus în profitul contabil proporțional în timp, dar în unele jurisdicții poate fi inclus în profitul impozabil atunci când este încasat numerarul. Baza de impozitare a oricărei creanțe recunoscute în bilanț cu privire la astfel de venituri din dobânzi este nulă, deoarece veniturile nu afectează profitul impozabil până în momentul în care este încasat numerarul.

Scanned with OKEN Scanner

- Venitul rezultat din vânzarea bunurilor este inclus în profitul contabil atunci când bunurile sunt livrate, iar în profitul impozabil se include în momentul în care este încasat numerarul.
- Amortizarea utilizată în determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) poate să difere de cea utilizată în determinarea profitului contabil. Diferența temporară impozabilă apare și se concretizează într-o datorie privind impozitul amânat atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă această amortizare este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporară deductibilă și se concretizează într-un activ privind impozitul amânat).
- Cheltuielile de dezvoltare pot fi capitalizate și incluse în profitul contabil prin amortizare, dar sunt deduse la determinarea profitului impozabil în perioada în care ele apar. Astfel de cheltuieli au o bază de impozitare nulă, pentru că ele au fost deja deduse din profitul impozabil. Diferența temporară este diferența dintre valoarea contabilă a cheltuielilor de dezvoltare și baza de impozitare a acestora, care este egală cu zero.
- Cheltuielile înregistrate în avans, plătite în numerar, au fost deduse la determinarea profitului impozabil al perioadei curente sau al perioadelor anterioare.
- Instrumentele financiare sunt înregistrate la valoarea justă care depășește costul, dar în scopuri fiscale nu este realizată nici o ajustare echivalentă.
- Se reevaluează active și nici o ajustare echivalentă nu este efectuată în scopuri fiscale.

Combinări de întreprinderi

- Costul unei combinări de întreprinderi sub forma unei achiziții este alocat activelor și datoriilor identificabile dobândite, prin raportare la valoarea lor justă de la data efectuării tranzacției, dar în scopuri fiscale nu este efectuată nici o ajustare echivalentă.

Diferențele temporare apar când bazele de impozitare ale activelor și datoriilor identificabile rezultate nu sunt afectate de combinările de întreprinderi sau sunt afectate în mod diferit. De exemplu, când valoarea contabilă a unui activ este majorată la valoarea justă, dar baza de impozitare a activului rămâne la nivelul costului pentru proprietarul anterior, apare o diferență temporară impozabilă care are ca efect o datorie privind impozitul amânat. Aceasta datorie privind impozitul amânat afectează fondul comercial înregistrat.

- Fondul comercial reprezintă excedentul costului unei achiziții peste interesul dobânditorului în valoarea justă a activelor și a datoriilor identificabile dobândite. Unele autorități fiscale nu permit amortizarea fondului comercial ca o cheltuială deductibilă în determinarea profitului impozabil. În plus, sub astfel de jurisdicții, costul fondului comercial este deseori nedeductibil atunci când o filială este înstrăinată, fondul comercial având o bază de impozitare nulă. Orice diferență între valoarea contabilă a fondului comercial și baza sa de impozitare, egală cu zero, reprezintă o diferență temporară impozabilă. Totuși acest standard nu

Scanned with OKEN Scanner

permite recunoașterea datoriei rezultate privind impozitul amânat (aferent fondului comercial), deoarece fondul comercial reprezintă o valoare reziduală, iar recunoașterea respectivei datorii privind impozitul amânat ar duce la creșterea valorii contabile a fondului comercial.

- Pierderile nerealizate rezultate în urma tranzacțiilor intragrup sunt eliminate prin includerea în valoarea contabilă a stocurilor, a terenurilor și a mijloacelor fixe.
- Profitul reportat al filialelor, al sucursalelor, al întreprinderilor asociate și al asocierilor în participație este inclus în profitul reportat consolidat, dar impozitele pe profit vor fi plătibile dacă profiturile sunt distribuite societății-mamă raportoare.

Notă: Standardul interzice recunoașterea datoriei rezultate privind impozitul amânat dacă societatea-mamă, investitorul sau participantul într-o asociere în participație este capabil să controleze momentul reluării diferenței temporare și există probabilitatea ca diferența temporară să nu fie reluată în viitorul apropiat.

- Investițiile în filiale, sucursale, întreprinderi asociate sau interesele în asocierile în participație din străinătate sunt afectate de modificările survenite în diferențele de curs valutar extern.

Notă: (1) Poate exista fie o diferență temporară impozabilă, fie o diferență temporară deductibilă; și
(2) Standardul interzice recunoașterea datoriei rezultate privind impozitul amânat dacă societatea-mamă, investitorul sau participantul într-o asociere în participație este capabil să controleze momentul reluării diferenței temporare și există probabilitatea ca diferența temporară să nu fie reluată în viitorul apropiat.

- O societate contabilizează în moneda proprie costurile activelor nemonetare ale unei operațiuni externe care este integrată operațiunilor întreprinderii raportoare, dar profitul impozabil sau pierderea fiscală a operațiunii externe este determinată în monedă străină.

Notă: (1) Poate exista fie o diferență temporară impozabilă, fie o diferență temporară deductibilă;
(2) Când există o diferență temporară impozabilă, datoria rezultată privind impozitul amânat este recunoscută, deoarece ea este aferentă propriilor active și datorii ale operațiunii externe, mai degrabă decât investiției societății-mamă în acea operațiune externă; și
(3) Impozitul amânat este înregistrat în contul de profit și pierdere.

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii

O diferență temporară poate apărea ca urmare a recunoașterii inițiale a unui activ sau a unei datorii, de exemplu, atunci când o parte sau totalul costului unui activ nu va fi dedus în scopuri fiscale. Metoda de contabilizare pentru o astfel de diferență temporară depinde de natura tranzacției care a dus la recunoașterea inițială a respectivului activ.

Exemplu

O societate intenționează să folosească un activ, al cărui cost este de 20.000 mii lei, de-a lungul duratei sale de viață utilă de cinci ani și apoi să-l înstrăineze la o

Scanned with OKEN Scanner

valoare reziduală egală cu zero. Rata de impozitare este de 40 %. Amortizarea activului nu este deductibilă în scopuri fiscale. La ieşire, nici un câştig de capital nu va fi impozitat şi nici o pierdere de capital nu va fi dedusă.

Pe măsură ce recuperează valoarea contabilă a activului, societatea obține un venit impozabil de 20.000 mii lei şi va plăti un impozit de 8.000 mii lei (20.000 mii lei x 40 %). Societatea nu recunoaşte datoria rezultată privind impozitul amânat în valoare de 8.000 mii lei, deoarece aceasta rezultă din recunoaşterea inițială a activului.

În anul următor, valoarea contabilă a activului este de 16.000* mii lei. La obținerea venitului impozabil de 16.000 mii lei societatea va plăti un impozit de 6.400 mii lei. Societatea nu va recunoaşte datoria privind impozitul amânat în valoare de 6.400 mii lei, deoarece aceasta rezultă din recunoaşterea inițială a activului.

❖ Diferențele temporare deductibile

Un activ privind impozitul amânat apare în legătură cu impozitul pe profit ce va fi recuperat în perioadele viitoare, atunci când este probabil că va fi disponibil un profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară deductibilă. În mod similar, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa de impozitare, diferența duce la apariția unui activ privind impozitul amânat, în legătură cu impozitul pe profit ce va fi recuperabil în perioadele viitoare.

Exemplu

O întreprindere recunoaşte o datorie în valoare de 300 milioane lei pentru cheltuielile angajate privind garanția unui produs. În scopuri fiscale, costurile privind garanția produsului nu vor fi deduse până când întreprinderea nu va onora pretențiile privind garanțiile. Rata de impozitare este de 25%.

Baza de impozitare a datoriei este egală cu zero (valoarea contabilă de 300 milioane lei, mai puțin suma ce va fi dedusă în scopuri fiscale în ceea ce priveşte respectiva datorie în perioadele viitoare, de aceeaşi valoare). La stingerea datoriei la nivelul valorii sale contabile, societatea va reduce profitul său impozabil viitor cu 300 milioane lei şi, în consecință, va reduce plățile sale viitoare privind impozitele cu 75 milioane lei (25 % din 300 milioane lei).

Diferența dintre valoarea contabilă de 300 milioane lei şi baza de impozitare nulă reprezintă o diferență temporară deductibilă în valoare de 300 milioane lei. Prin urmare, societatea recunoaşte un activ privind impozitul amânat în valoare de 75 milioane lei (25 % din 300 milioane lei), cu condiția să existe probabilitatea că societatea va obține suficient profit impozabil în perioadele viitoare pentru a putea beneficia de o reducere la plata impozitelor.

Exemple de **diferențe temporare deductibile** care generează active privind impozitul amânat:

- Costurile cu pensiile pot fi deduse la determinarea profitului contabil pe măsură ce serviciul este prestat de către salariat, dar la determinarea profitului impozabil ele pot fi deduse fie în momentul în care contribuțiile sunt plătite direct

* 16.000 = 20.000 – 20.000/5 ani

Scanned with OKEN Scanner

de societate către un fond, fie atunci când pensiile sunt plătite de către societate. O diferență temporară există între valoarea contabilă a datoriei și baza sa de impozitare; baza de impozitare a datoriei este de regulă egală cu zero. O astfel de diferență temporară deductibilă are ca efect un activ privind impozitul amânat, pe măsură ce beneficiile economice vor intra în societate sub forma unei deduceri din profiturile impozabile, atunci când sunt plătite pensiile sau contribuțiile.

Notă: Diferențe temporare deductibile similare apar atunci când alte cheltuieli, cum ar fi cheltuielile pentru garanția unui produs sau dobânzile, sunt deductibile pe o bază de numerar în determinarea profitului impozabil.

- Amortizarea cumulată a unui activ în situațiile financiare este mai mare decât amortizarea cumulată până la data bilanțului, permisă în scopuri fiscale.
- Costul stocurilor vândute înainte de data bilanțului este dedus la determinarea profitului contabil în momentul în care bunurile sau serviciile sunt livrate, dar la determinarea profitului impozabil este dedus atunci când numerarul este încasat.

Notă: Există și o diferență temporară impozabilă asociată cu creanța comercială aferentă.

- Valoarea realizabilă netă a unui element de stoc sau valoarea recuperabilă a unui element din categoria terenuri și mijloace fixe este mai mică decât valoarea contabilă anterioară și, prin urmare, o societate reduce valoarea contabilă a activului, dar această reducere este ignorată în scopuri fiscale până în momentul în care activul este vândut.
- Venitul este amânat în bilanț, dar el a fost deja inclus în profitul impozabil al perioadei curente sau al celor anterioare.
- Anumite active pot fi înregistrate la valoarea justă sau pot fi reevaluate la o valoare mai mică decât costul, fără ca o ajustare echivalentă să fie efectuată în scopuri fiscale. O diferență temporară deductibilă apare dacă baza de impozitare a activului depășește valoarea sa contabilă.
- Cheltuielile aferente cercetării sunt recunoscute drept cheltuială la determinarea profitului contabil în perioada în care ele apar, dar pot să nu fie acceptate drept deducere la determinarea profitului impozabil/pierderii fiscale până într-o perioadă viitoare. Diferența dintre baza de impozitare a cheltuielilor de cercetare – aceasta fiind reprezentată de valoarea pe care autoritățile fiscale o acceptă a fi dedusă în perioadele viitoare – și valoarea contabilă egală cu zero se concretizează într-o diferență temporară deductibilă ce are ca efect un activ privind impozitul amânat.

Combinări de întreprinderi și consolidări

- Când o datorie este recunoscută la momentul achiziției, dar cheltuielile aferente nu sunt deduse la determinarea profitului impozabil decât într-o perioadă ulterioară, apare o diferență temporară deductibilă ce are ca efect un activ privind impozitul amânat. Un activ privind impozitul amânat mai apare, de asemenea, când valoarea justă a unui activ identificabil obținut este mai mică decât baza sa de impozitare. În ambele cazuri, fondul comercial este afectat de activul cu impozitul amânat rezultat.

Scanned with OKEN Scanner

- Profiturile nerealizate rezultate în urma tranzacţiilor intragrup sunt eliminate din valoarea contabilă a activelor, cum ar fi stocurile, terenurile sau mijloacele fixe, dar în scopuri fiscale nu este efectuată nici o ajustare echivalentă.
- Investiţiile în filiale externe, sucursale sau întreprinderi asociate sau interesele în asocierile în participaţie din străinătate sunt afectate de modificări ale cursurilor de schimb valutar.

Notă: (1) Poate exista o diferenţă temporară impozabilă sau o diferenţă temporară deductibilă; şi
(2) Standardul impune recunoaşterea activului rezultat privind impozitul amânat în măsura în care, şi doar în măsura în care, există probabilitatea ca: (a) diferenţa temporară să se reia în viitorul apropiat; (b) să existe un profit impozabil faţă de care să poată fi utilizată diferenţa temporară.

- O societate contabilizează în moneda proprie costul activelor nemonetare ale unei operaţiuni externe ce este integrată operaţiunilor societăţii-mamă raportoare, dar profitul impozabil sau pierderea fiscală aparţinând operaţiunii externe este determinată în monedă străină.

Nota: (1) Poate exista fie o diferenţă temporară impozabilă, fie o diferenţă temporară deductibilă;
(2) Când există o diferenţă temporară deductibilă, activul rezultat privind impozitul amânat este recunoscut în măsura în care există probabilitatea că va fi disponibil suficient profit impozabil, deoarece activul privind impozitul amânat este aferent mai degrabă propriilor active şi datorii ale operaţiunii externe, decât investiţiei societăţii-mamă raportoare în acea operaţiune externă; şi
(3) Impozitul amânat este înregistrat în contul de profit şi pierdere.

- Acest Standard nu permite recunoaşterea unui activ privind impozitul amânat apărut din diferenţe temporare deductibile asociate cu fondul comercial negativ, care este tratat drept venit amânat în conformitate cu IAS 22, Combinări de întreprinderi, deoarece fondul comercial negativ este o valoare reziduală şi recunoaşterea activului privind impozitul amânat ar duce la creşterea valorii contabile a fondului comercial negativ.

Recunoaşterea iniţială a unui activ sau a unei datorii

Un exemplu în care un activ privind impozitul amânat apare odată cu recunoaşterea iniţială a unui activ se referă la o subvenţie guvernamentală neimpozabilă aferentă unui activ, care este dedusă pentru a determina valoarea lui contabilă dar, în scopuri fiscale, nu este dedusă din valoarea amortizabilă a activului (baza sa de impozitare); valoarea contabilă a activului este mai mică decât baza sa de impozitare iar acest lucru duce la apariţia unei diferenţe temporare deductibile. Subvenţiile guvernamentale pot fi evidenţiate de asemenea ca venit înregistrat în avans, caz în care diferenţa dintre venitul înregistrat în avans şi baza sa de impozitare egală cu zero reprezintă o diferenţă temporară deductibilă. Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o societate nu recunoaşte activul rezultat privind impozitul amânat.

Scanned with OKEN Scanner

Reanalizarea creanțelor nerecunoscute privind impozitul amânat

La data bilanțului, o societate reanalizează creanțele nerecunoscute privind impozitul amânat. Societatea recunoaşte o creanță privind impozitul amânat nerecunoscută anterior, în măsura în care a devenit probabil faptul că profitul impozabil viitor va permite recuperarea creanței privind impozitul amânat. De exemplu, o îmbunătățire a condițiilor comerciale poate mări probabilitatea că societatea va fi capabilă să genereze în viitor suficient profit impozabil, pentru a putea permite creanței privind impozitul amânat să îndeplinească criteriile de recunoaştere. Un alt exemplu este dat de situația când o societate reanalizează creanțele privind impozitul amânat la data unei combinări de întreprinderi sau ulterior.

Pierderile şi creditele fiscale neutilizate

O creanță privind impozitul amânat trebuie recunoscută pentru reportarea pierderilor fiscale şi a creditelor fiscale neutilizate, în limita probabilității că va exista profit impozabil viitor față de care vor putea fi utilizate pierderile şi creditele fiscale nefolosite.

Criteriile folosite pentru recunoaşterea creanțelor privind impozitul amânat apărute din reportarea pierderilor fiscale şi a creditelor fiscale neutilizate sunt aceleaşi cu criteriile folosite în recunoaşterea creanțelor privind impozitul amânat apărute din diferențele temporare deductibile. Totuşi, existența pierderilor fiscale neutilizate este o dovadă a faptului că s-ar putea să nu existe profit impozabil viitor. De aceea, când o societate are experiența unor pierderi recente, ea recunoaşte un activ privind impozitul amânat apărut din pierderile fiscale sau din creditele fiscale neutilizate doar dacă societatea dispune de suficiente diferențe temporare impozabile sau dacă există alte dovezi că va exista suficient profit impozabil față de care să poată fi folosite pierderile fiscale sau creditele fiscale neutilizate de către societate. În astfel de circumstanțe, se impune prezentarea informațiilor referitoare la valoarea activului privind impozitul amânat şi la natura dovezii venite să susțină recunoaşterea acestuia.

O societate ia în considerare următoarele criterii la evaluarea probabilității existenței profitului impozabil față de care să poată fi utilizate pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite:

(a) dacă societatea are sau nu suficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiaşi autorități fiscale şi aceleiaşi entități impozabile, ce vor avea ca efect valori impozabile față de care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite să poată fi utilizate înainte de expirarea lor;

(b) dacă este probabil ca societatea să aibă profituri impozabile înainte ca pierderile fiscale sau creditele fiscale neutilizate să expire;

(c) dacă pierderile fiscale neutilizate rezultă din cauze identificabile care au şanse minime de a reapărea; şi

Scanned with OKEN Scanner

(d) dacă oportunitățile privind planificarea fiscală sunt sau nu disponibile pentru societatea care va crea profit impozabil în perioada în care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite pot fi utilizate.

În măsura în care nu este probabil să existe profit impozabil față de care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite să poată fi utilizate, activul privind impozitul amânat nu este recunoscut.

Evaluare

Datoriile (activele) privind impozitul *curent* pentru perioada curentă și pentru cele anterioare trebuie evaluate la valoarea ce se așteaptă a fi plătită către (recuperată de la) autoritățile fiscale, folosind ratele de impozitare (și legile fiscale) care au fost reglementate sau aproape reglementate până la data bilanțului.

Creanțele și datoriile privind impozitul *amânat* trebuie evaluate la ratele de impozitare ce se așteaptă a se aplica pentru perioada în care activul este realizat sau datoria este stinsă, pe baza ratelor de impozitare (și a legilor fiscale) care au fost reglementate sau aproape reglementate până la data bilanțului.

Evaluarea datoriilor privind impozitul amânat și a creanțelor privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale ce decurg din modul în care societatea anticipează, la data bilanțului, să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activelor, respectiv a datoriilor sale.

Exemple

A. Un activ are o valoare contabilă de 100 milioane lei și o bază de impozitare de 60 milioane lei. Există o diferență temporară impozabilă de 40 milioane lei (100 – 60). Dacă activul s-ar vinde, s-ar aplica o rată de impozitare de 20 %, iar în cazul altui venit s-ar aplica o rată de impozitare de 30 %.

Societatea recunoaște o datorie privind impozitul amânat în valoare de 8 milioane lei (40 milioane lei x 20 %), dacă anticipează vânzarea activului fără a-l mai folosi, și o datorie privind impozitul amânat în valoare de 12 milioane lei (40 milioane lei x 30 %), dacă anticipează că va păstra activul și va recupera valoarea contabilă prin utilizarea sa.

B. Un activ cu un cost de 100 milioane lei și o valoare contabilă de 80 milioane lei este reevaluat la valoarea de 150 milioane lei. Nici o ajustare echivalentă nu este efectuată în scopuri fiscale. Amortizarea cumulată în scopuri fiscale se ridică la valoarea de 30 milioane lei și rata de impozitare este de 30 %. Dacă activul este vândut la un preț (150 milioane lei) mai mare decât costul său recunoscut fiscal, amortizarea fiscală cumulată în valoare de 30 milioane lei va fi inclusă în venitul impozabil, dar încasările din vânzare peste costul activului nu vor fi impozitate.

Baza de impozitare a activului este de 70 milioane lei* și există o diferență temporară impozabilă egală cu 80 milioane lei**. Dacă societatea anticipează că va recupera valoarea contabilă folosind activul, atunci trebuie să genereze un profit

* 70 = cost 100 – amortizare fiscală 30 % x 100.

** 80 = valoare contabilă 150 – valoare impozabilă 70.

Scanned with OKEN Scanner

impozabil de 150 milioane lei, dar va putea deduce o amortizare egală cu 70 milioane lei. În acest caz, există o datorie privind impozitul amânat egală cu 24 milioane lei (30 % din 80 milioane lei). Dacă societatea anticipează că va recupera valoarea contabilă prin vânzarea imediată a activului şi obţinerea unor încasări de 150 milioane lei, datoria privind impozitul amânat este calculată după cum urmează:

– milioane lei –

	Diferenţa temporară impozabilă	Rata de impozitare	Datoria privind impozitul amânat
Amortizarea fiscală cumulată	30	30%	9
Încasări peste cost	50	0	
Total	80		9

Notă: Impozitul amânat adiţional care apare odată cu reevaluarea este înregistrat direct în capitalul propriu.

Valoarea contabilă a unei creanţe privind impozitul amânat trebuie revizuită la fiecare dată a bilanţului. O societate trebuie să reducă valoarea contabilă a unei creanţe privind impozitul amânat, în măsura în care nu mai este probabil ca suficient profit impozabil să fie disponibil pentru a permite utilizarea beneficiului unei părţi a creanţei privind impozitul amânat sau a totalităţii acesteia. Orice astfel de reducere se impune a fi reluată dacă se dovedeşte că există posibilitatea să fie disponibil suficient profit impozabil.

Recunoaşterea Impozitului curent şi a celui amânat

Contabilizarea efectelor impozitului curent şi ale celui amânat aferente unei tranzacţii sau altui eveniment este consecventă cu contabilizarea tranzacţiei sau a evenimentului în sine.

Elemente creditate sau debitate direct în capitalul propriu

Impozitul curent şi impozitul amânat trebuie să fie debitate sau creditate direct în capitalul propriu, dacă aceste impozite sunt aferente elementelor care au fost debitate sau creditate direct în capitalul propriu, în aceeaşi perioadă sau într-o perioadă diferită.

Standardele Internaţionale de Contabilitate impun sau autorizează ca anumite elemente să fie debitate sau creditate direct în capitalul propriu. Exemple de astfel de elemente:

a) o modificare în valoarea contabilă apărută din reevaluarea terenurilor, a mijloacelor fixe sau a investiţiilor pe termen lung;
b) o ajustare a soldului de deschidere al profitului reportat, rezultată fie dintr-o modificare efectuată asupra politicii contabile ce este aplicată retrospectiv, fie din corectarea erorilor fundamentale;
c) diferenţele de curs valutar apărute din conversia situaţiilor financiare ale unei entităţi externe; şi

Scanned with OKEN Scanner

d) sumele apărute la recunoașterea inițială a componentei de capital propriu a instrumentelor financiare compuse.

Dacă întreprinderea transferă în fiecare an de la surplusul din reevaluare aferent imobilizărilor corporale la rezultatul reportat o sumă egală cu diferența dintre amortizarea activului reevaluat și amortizarea bazată pe costul activului respectiv, suma transferată nu cuprinde impozitul amânat asociat. Considerente similare se aplică transferurilor efectuate la înstrăinarea unui element de terenuri și mijloace fixe sau a unei investiții financiare reevaluate anterior.

Impozitul amânat rezultat din combinările de întreprinderi

O societate nu recunoaște datoriile privind impozitul amânat rezultate din însuși fondul comercial, dacă amortizarea acestuia nu este deductibilă în scopuri fiscale, și nici activele privind impozitul amânat rezultate din fondul comercial negativ neimpozabil care este tratat ca un venit constatat în avans.

Când un cumpărător nu a recunoscut un activ privind impozitul amânat al societății achiziționate drept un activ identificabil, la data realizării unei combinări de întreprinderi, și acel activ privind impozitul amânat este recunoscut ulterior în situațiile financiare consolidate ale dobânditorului, venitul rezultat din impozitul amânat este recunoscut în contul de profit și pierdere. În plus, dobânditorul:

a) ajustează valoarea contabilă brută a fondului comercial și a amortizării cumulate aferente, la nivelul valorilor ce s-ar fi înregistrat dacă activul privind impozitul amânat ar fi fost recunoscut ca activ identificabil la data realizării combinării de întreprinderi; și
b) recunoaște drept cheltuială reducerea survenită în valoarea contabilă netă a fondului comercial.

Totuși, cumpărătorul nu recunoaște fondul comercial negativ și nici nu-i mărește valoarea contabilă.

Exemplu

O întreprindere a achiziționat o filială care avea diferențe temporare deductibile în valoare de 300 mii lei. Rata de impozitare la momentul achiziției era de 30 %. Activul rezultat privind impozitul amânat ce avea o valoare de 90 mii lei (30 % din 300 mii lei) nu a fost recunoscut ca activ identificabil în determinarea fondului comercial (500 mii lei) rezultat în urma achiziției. Fondul comercial se amortizează pe 20 de ani. La doi ani după realizarea achiziției, societatea stabilește că profitul impozabil viitor va fi suficient pentru ca societatea să poată recupera beneficiul tuturor diferențelor temporare deductibile.

Întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat în valoare de 90 mii lei (30 % din 300 mii lei), iar în contul de profit și pierdere, un venit din impozitul amânat de 90 mii lei:

	4412	791	
„Impozitul pe profit amânat" =	„Impozitul pe profit amânat"	„Venituri din impozitul pe profit amânat"	90.000

Scanned with OKEN Scanner

Societatea reduce costul fondului comercial cu 90 mii lei şi al amortizării cumulate cu 9 mii lei * (reprezentând amortizarea corectată pe doi ani). Soldul de 81 mii lei este recunoscut drept cheltuială în contul de profit şi pierdere. În consecință, costul fondului comercial şi amortizarea cumulată aferentă sunt reduse la valorile ** (410 mii lei şi 41 mii lei) care ar fi fost înregistrate dacă un activ privind impozitul amânat în valoare de 90 mii lei ar fi fost recunoscut drept activ identificabil la data realizării combinării de întreprinderi:

		2071	
%	=	„Fond comercial“	90.000
2807			
„Amortizarea fondului comercial“			9.000
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate“			81.000

Dacă rata de impozitare creşte la 40 %, societatea recunoaşte un activ privind impozitul amânat de 120 mii lei (40 % din 300 mii lei), iar în contul de profit şi pierdere, un venit din impozitul amânat de 120 mii lei. Dacă rata de impozitare a scăzut la 20 %, societatea recunoaşte un activ privind impozitul amânat în valoare de 60 mii lei (20 % din 300 mii lei) şi un venit din impozitul amânat de 60 mii lei.

În ambele cazuri, societatea reduce costul fondului comercial cu 90 mii lei şi amortizarea cumulată cu 9 mii lei şi recunoaşte soldul de 81 mii lei drept o cheltuială în contul de profit şi pierdere.

Prezentare – Activele şi datoriile fiscale

Activele şi datoriile fiscale trebuie prezentate în bilanț în mod separat de alte active şi datorii. Activele şi datoriile privind impozitul amânat trebuie distinse de activele şi datoriile care privesc impozitul curent.

Când o societate face o distincție în situațiile financiare între activele şi datoriile curente şi cele pe termen lung, ea nu trebuie să clasifice activele (datoriile) privind impozitul amânat ca active (datorii) curente.

Prezentarea Informațiilor

Componentele principale ale cheltuielilor/veniturilor cu impozitul trebuie prezentate în mod separat.

Componentele cheltuielilor/veniturilor cu impozitul pot include:

a) cheltuielile/veniturile cu impozitul curent;
b) orice ajustări recunoscute în cursul perioadei curente sau în perioadele anterioare pentru impozitul curent;

* Amortizare înainte de înregistrarea impozitului amânat 500 x 2 ani/20 ani = 50
Amortizare după înregistrarea impozitului amânat = 41

** 410 = fond comercial 500 – activ cu impozitul amânat 90
41 = (500 – 90) x 2 ani/20 ani

Scanned with OKEN Scanner

c) valoarea cheltuielilor/veniturilor cu impozitul amânat aferente înregistrării inițiale și reluării diferențelor temporare;
d) valoarea cheltuielilor/veniturilor cu impozitul amânat aferente modificărilor survenite asupra ratelor de impozitare sau impunerii noilor impozite;
e) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală anterioară nerecunoscută, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade anterioare, care este folosită cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul curent;
f) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală anterioară nerecunoscută, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade anterioare, care este folosită cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul amânat;
g) cheltuiala cu impozitul amânat apărută din reducerea valorică sau reluarea unei reduceri anterioare a unui activ privind impozitul amânat; și
h) valoarea cheltuielii/venitului cu impozitul, aferentă acelor modificări în politicile contabile și acelor erori fundamentale ce sunt incluse în determinarea profitului net sau a pierderii nete pentru perioada respectivă, în conformitate cu tratamentul alternativ permis de IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.

De asemenea, trebuie prezentate separat:

a) impozitul agregat curent și amânat aferent elementelor care sunt debitate sau creditate în capitalul propriu;
b) cheltuiala/venitul cu impozitul aferent elementelor extraordinare recunoscute de-a lungul perioadei;
c) o explicare a relației dintre cheltuiala/venitul cu impozitul și profitul contabil, conform fiecăruia sau ambelor formate care urmează:
   – o reconciliere numerică între cheltuiala/venitul cu impozitul și produsul dintre profitul contabil și rata (ratele) de impozitare aplicabilă(e), prezentând de asemenea și baza în care rata aplicabilă este calculată (ratele aplicabile sunt calculate); sau
   – o reconciliere numerică între rata medie efectivă de impozitare și rata de impozitare aplicabilă, prezentând de asemenea informații despre baza în care este calculată rata de impozitare aplicabilă.
d) o explicare a modificărilor apărute în rata sau ratele de impozitare aplicabilă(e) în comparație cu perioada contabilă anterioară;
e) valoarea (și data de expirare, dacă este cazul) a diferențelor temporare deductibile, a pierderilor fiscale și a creditelor fiscale neutilizate pentru care nici un activ privind impozitul amânat nu a fost recunoscut în bilanț;
f) valoarea agregată a diferențelor temporare asociate investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și a intereselor în asocieri în participație, pentru care nu au fost recunoscute datorii privind impozitul amânat;
g) în legătură cu fiecare tip de diferență temporară, pierderi și credite fiscale neutilizate:
   – valoarea activelor și a datoriilor privind impozitul amânat recunoscute în bilanțul fiecărei perioade prezentate; și

Scanned with OKEN Scanner

– valoarea venitului sau cheltuielii cu impozitul amânat recunoscute în contul de profit şi pierdere, dacă aceasta nu rezultă din modificările în valorile recunoscute în bilanț; şi

h) în legătură cu operațiunile întrerupte, cheltuiala cu impozitul aferentă:
– câştigului sau pierderii din întrerupere;
– profitului sau pierderii rezultate din activitățile curente ale operațiunii întrerupte pentru perioada respectivă, împreună cu valorile corespondente pentru fiecare perioadă anterioară prezentată.

O societate trebuie să prezinte informații despre valoarea unui activ privind impozitul amânat şi despre natura probelor care sprijină recunoaşterea sa, atunci când:

a) utilizarea activului privind impozitul amânat este dependentă de profiturile impozabile viitoare a căror valoare este mai mare decât profiturile apărute în urma reluării diferențelor temporare impozabile existente; şi
b) societatea a suferit o pierdere fie în perioada curentă, fie în cea precedentă, în cadrul jurisdicției fiscale căreia îi este aferent activul privind impozitul amânat.

✓ În explicarea relației dintre cheltuiala/venitul cu impozitul şi profitul contabil, societatea foloseşte o rată de impozitare aplicabilă care furnizează utilizatorilor situațiilor financiare cele mai semnificative informații. Cea mai concludentă rată este adesea rata internă de impozitare a țării în care societatea este domiciliată, cumulând rata de impozitare aplicată pentru impozitele naționale cu ratele aplicate pentru orice impozite locale care sunt calculate pentru un nivel similar al profitului impozabil/pierderii fiscale.

Exemplu de reconciliere pornind de la rata de impozitare internă

În anul 2000, o întreprindere obține profit contabil în propria sa jurisdicție (țara A) în valoare de 1.500 mii lei (1999 – 2.000 mii lei) şi în țara B de 1.500 mii lei (1999 – 500 mii lei). Rata de impozitare este de 30 % în țara A şi de 20 % în țara B. În țara A nu sunt deductibile în scopuri fiscale cheltuieli ce se ridică la valoarea de 100 mii lei (1999 - 200 mii lei).

	– mii lei –	
Anul	1999	2000
Profit contabil realizat în ambele țări	2.500	3.000
Impozit la rata internă de 30 %	750	900
Efectul fiscal al cheltuielilor ce nu sunt deductibile în scopuri fiscale*	60	30
Efectele asupra profitului contabil ale ratelor de impozitare mai scăzute (30 % – 20 % = 10 %) din țara B**	(50)	(150)
Cheltuiala cu impozitul	760	780

* 60 = 30 % x 200
30 = 30 % x 100
** 50 = 10 % x 500
150 = 10 % x 1.500

Scanned with OKEN Scanner

✓ În explicarea relației dintre cheltuiala/venitul cu impozitul și profitul contabil, pentru o societate ce operează sub mai multe jurisdicții poate fi mai concludentă cumularea reconcilierilor separate efectuate folosind rata internă din fiecare jurisdicție individuală.

Sub incidența acestei metode a cumulării, efectul diferențelor dintre propria rată de impozitare internă a întreprinderii raportoare și rata de impozitare internă din alte jurisdicții nu apare ca un element separat al reconcilierii. O societate poate fi nevoită să pună în discuție efectul modificărilor semnificative survenite fie în ratele de impozitare, fie în combinarea profiturilor obținute în diferite jurisdicții cu scopul de a explica modificările apărute în rata (ratele) de impozitare aplicabilă(e).

Pentru același exemplu se ilustrează modul în care folosirea fiecărei rate de impozitare aplicabile afectează prezentarea reconcilierii numerice:

	– mii lei –	
Anul	1999	2000
Profit contabil	2.500	3.000
Impozit la ratele interne aplicabile profiturilor în țara A și B	700***	750****
Efectul fiscal al cheltuielilor ce nu sunt deductibile în scopuri fiscale	60	30
Cheltuiala cu impozitul	760	780

Exemple de determinare a impozitului amânat

1. O întreprindere achiziționează un echipament în valoare de 10.000 mii lei și îl amortizează pe o bază liniară de-a lungul duratei sale de viață utilă ce se așteaptă a fi de 5 ani. În scopuri fiscale, echipamentul este amortizat pe o bază liniară la 25 % anual. Pierderile fiscale pot fi transferate în perioadele anterioare asupra profitului impozabil al precedenților 5 ani. În anul 0, profitul impozabil al societății era de 5.000 mii lei. Rata de impozitare este de 40 %.

Întreprinderea va recupera valoarea contabilă a echipamentului prin folosirea acestuia în scopul producerii de bunuri destinate vânzării; venitul

*** A: 2.000 x 30 % = 600
B: 500 x 20 % = 100
**** A: 1.500 x 30 % = 450
B: 1.500 x 20 % = 300

Scanned with OKEN Scanner

impozabil anual este de 2.000 mii lei (10.000/5 ani). Calcularea impozitului curent al societății se face după cum urmează:

– mii lei –

Anul	1	2	3	4	5
Venitul impozabil	2.000	6.000	2.000	2.000	2.000
Amortizarea efectuată în scopuri fiscale	2.500	2.500	2.500	2.500	0
Profitul impozabil/pierderea fiscală	(500)	(500)	(500)	(500)	2.000
Cheltuiala/venitul cu impozitul curent de 40 % din profitul impozabil	(200)	(200)	(200)	(200)	800

Societatea recunoaşte un activ privind impozitul curent la sfârşitul fiecărui an, începând cu anul 1 şi până în anul 4, deoarece recuperează beneficiul pierderii fiscale din profitul impozabil al anului 0.

Diferențele temporare asociate echipamentului, activul şi datoria rezultate privind impozitul amânat, precum şi cheltuiala şi venitul cu impozitul amânat sunt următoarele:

– mii lei –

Anul	1	2	3	4	5
Valoarea contabilă la sfârşitul anului	8.000	6.000	4.000	2.000	0
Baza de impozitare	7.500	5.000	2.500	0	0
Diferența temporară impozabilă	500	1.000	1.500	2.000	0
Datoria inițială privind impozitul amânat	0	200	400	600	800
Cheltuiala/venitul cu impozitul amânat	200	200	200	200	(800)
Datoria finală privind impozitul amânat (40% din diferența temporară impozabilă)	200	400	600	800	0

Societatea recunoaşte datoria privind impozitul amânat, începând cu anul 1 până în anul 4 inclusiv, deoarece reluarea diferenței temporare impozabile va duce la crearea unui venit impozabil în ultimul an. Contul de profit şi pierdere al societății este următorul:

– mii lei –

Anul	1	2	3	4	5
Venit	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Cheltuieli cu amortizarea	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Profit înainte de impozitare	0	0	0	0	0
Cheltuială/venit cu impozitul curent	(200)	(200)	(200)	(200)	800
Cheltuială/venit cu impozitul amânat	200	200	200	200	(800)
Cheltuială/venit cu impozitul – total	0	0	0	0	0
Profit net al perioadei	0	0	0	0	0

Scanned with OKEN Scanner

2. Exemplul se referă la o întreprindere analizată de-a lungul unei perioade de doi ani, respectiv 1999 şi 2000. În anul 1999, rata impozitului pe profit în vigoare a fost de 40 % din profitul impozabil. În 2000, rata impozitului pe profit în vigoare a fost de 35 % din profitul impozabil.

Donaţiile sunt recunoscute ca o cheltuială în momentul în care sunt plătite şi nu sunt deductibile în scopuri fiscale.

În 1999, întreprinderea a fost anunţată de către autorităţile în domeniu că intenţionează să întreprindă o acţiune de supraveghere a societăţii în legătură cu emisiile de sulf. Deşi, până în luna decembrie a anului 2000, acţiunea întreprinsă de autorităţi nu fusese adusă încă în faţă instanţei, societatea a recunoscut o datorie în valoare de 700 mii lei în 1999, această valoare reprezentând estimarea amenzilor rezultate în urma acţiunii întreprinse de autorităţi. Amenzile nu sunt deductibile în scopuri fiscale.

În 1996, întreprinderea a efectuat cheltuieli în valoare de 1.250 mii lei pentru dezvoltarea unui nou produs. Aceste cheltuieli au fost deduse în 1996 în scopuri fiscale. În scopuri contabile, societatea a capitalizat această cheltuială şi a amortizat-o de-a lungul unei perioade de 5 ani, folosind o bază liniară de amortizare (1.250 mii lei/5 ani = 250 mii lei/an). La 31/12/1998, soldul neamortizat al acestor cheltuieli pentru dezvoltarea produsului era de 500 mii lei (1.250 mii lei – amortizare cumulată de 1.250 mii lei x 3 ani/5 ani).

În 1999, întreprinderea a semnat o înţelegere cu angajaţii săi, conform căreia va furniza pensionarilor asigurări de sănătate. Întreprinderea recunoaşte drept cheltuială costul acestui plan, pe măsură ce angajaţii îşi desfăşoară activitatea. În 1999 şi în 2000 nu a fost efectuată pensionarilor nici o plată în acest sens. Costurile privind asigurările de sănătate sunt deductibile în scopuri fiscale în momentul efectuării plăţii către pensionari. Întreprinderea a stabilit că există probabilitatea că va fi disponibil profit impozabil faţă de care orice activ rezultat privind impozitul amânat să poată fi utilizat.

Clădirile sunt amortizate în scopuri contabile la o rată de 5 % pe an folosind o bază liniară de amortizare şi la 10 % pe an în scopuri fiscale, folosind aceeaşi amortizare liniară. Autovehicolele sunt amortizate în scopuri contabile la o rată de 20 % pe an şi în scopuri fiscale la o rată de 25 % pe an, în ambele cazuri utilizându-se amortizarea liniară. Amortizarea pe un an întreg este înregistrată în contabilitate în anul în care este achiziţionat un activ.

La 01/01/2000, clădirea a fost reevaluată la valoarea de 65.000 mii lei, iar întreprinderea a estimat că durata de viaţă utilă rămasă a clădirii este de 20 de ani de la data reevaluării. Reevaluarea nu a afectat profitul impozabil în 2000 şi autorităţile fiscale nu au ajustat baza de impozitare a clădirii pentru a reflecta reevaluarea. În 2000, societatea a transferat din rezervele din reevaluare o sumă de 1.033 mii lei* la profitul reportat. Aceasta reprezintă diferenţa de 1.590 mii lei dintre amortizarea actuală a clădirii de 3.250 mii lei (65.000 mii lei/20 ani) şi amortizarea echivalentă bazată pe costul istoric al clădirii de 1.660 mii lei, aceasta

* 1.033.000 = diferenţa de amortizare 1.590.000 – impozit amânat aferent diferenţei de amortizare 557.000

Scanned with OKEN Scanner

din urmă reprezentând valoarea înscrisă în documentele contabile la 01/01/2000, de 33.200 mii lei (valoarea reevaluată de 65.000 mii lei, mai puțin diferența din reevaluare de 31.800 mii lei) împărțită la durata de viață utilă rămasă de 20 de ani – mai puțin impozitul aferent amânat în valoare de 557 mii lei (1.590 mii lei x 35 % cota de impozit în exercițiul 2000).

Cheltuiala cu impozitul pe profit curent

– mii lei –

	1999	*2000*
Profit contabil	8.775	8.740
Plus		
Amortizare în scopuri contabile	4.800	8.250
Donații	500	350
Amenzi pentru poluarea mediului înconjurător	700	-
Cheltuieli pentru dezvoltarea produsului	250	250
Asigurări de sănătate	2.000	1.000
	17.025	18.590
Minus		
Amortizare în scopuri fiscale	(8.100)	(11.850)
Profit impozabil	8.925	6.740
Cheltuiala cu impozitul curent la 40 %	3.570	
Cheltuiala cu impozitul curent la 35 %		2.359

Valoarea contabilă a terenurilor și a mijloacelor fixe

– mii lei –

Cost	*Clădire*	*Autovehicule*	*Total*
Sold la 31/12/1998	50.000	10.000	60.000
Intrări în 1999	6.000	-	6.000
Sold la 31/12/1999	56.000	10.000	66.000
Eliminarea amortizării cumulate la data reevaluării (01/01/2000)	(22.800)	-	(22.800)
Reevaluarea la 01/01/2000	31.800	-	31.800
Sold la 01/01/2000	65.000	10.000	75.000
Intrări în 2000	-	15.000	15.000
Sold la 31/12/2000	65.000	25.000	90.000
Amortizarea contabilă cumulată	5 %	20 %	
Sold la 31/12/1998	20.000	4.000	24.000
Amortizarea în 1999	2.800*	2.000**	4.800
Sold la 31/12/1999	22.800	6.000	28.800
Reevaluarea la 01/01/2000	(22.800)	-	(22.800)
Sold la 01/01/2000	-	6.000	6.000
Amortizarea în 2000	3.250***	5.000****	8.250

* 2.800 = 5 % x 56.000 sold la 31/12/1999
** 2.000 = 20 % x 10.000 sold la 31/12/1999
*** 3.250 = 5 % x 65.000 sold la 31/12/1999
**** 5.000 = 20 % x 25.000 sold la 31/12/1999

Scanned with OKEN Scanner

Cost	*Clădire*	*Autovehicule*	*Total*
Sold la 31/12/2000	3.250	11.000	14.250
Valoarea contabilă (cost – amortizare contabilă cumulată)			
31/12/1998	30.000	6.000	36.000
31/12/1999	33.200	4.000	37.200
31/12/2000	61.750	14.000	75.750

Baza de impozitare a terenurilor și mijloacelor fixe

– mii lei –

Cost	*Clădire*	*Autovehicule*	*Total*
Sold la 31/12/1998	50.000	10.000	60.000
Intrări în 1999	6.000	-	6.000
Sold la 31/12/1999	56.000	10.000	66.000
Intrări în 2000	-	15.000	15.000
Sold la 31/12/2000	56.000	25.000	81.000
Amortizarea cumulată	10 %	25 %	
Sold la 31/12/1998	40.000	5.000	45.000
Amortizarea în 1999	5.600	2.500	8.100
Sold la 31/12/1999	45.600	7.500	53.100
Amortizarea în 2000	5.600	6.250	11.850
Sold la 31/12/2000	51.200	13.750	64.950
Baza de impozitare (cost – amortizare fiscală cumulată)			
31/12/1998	10.000	5.000	15.000
31/12/1999	10.400	2.500	12.900
31/12/2000	4.800	11.250	16.050

Determinarea impozitului amânat la 31/12/1998

– mii lei –

	Valoarea contabilă	*Baza de impozitare*	*Diferențe temporare*
Creanțe	500	500	-
Stocuri	2.000	2.000	-
Cheltuieli cu dezvoltarea produsului	500	-	500
Investiții	33.000	33.000	-
Terenuri și mijloace fixe	36.000	15.000	21.000
TOTAL ACTIVE	72.000	50.500	21.500
Impozit pe profit curent de plătit	3.000	3.000	-
Furnizori	500	500	-
Amenzi de plătit	-	-	-
Datorie pentru asigurările de sănătate	-	-	-
Datorie pe termen lung	20.000	20.000	-
Impozit pe profit amânat	8.600	8.600	-
TOTAL DATORII	32.100	32.100	
Capital social	5.000	5.000	-

Scanned with OKEN Scanner

	Valoarea contabilă	*Baza de impozitare*	*Diferențe temporare*
Surplus din reevaluare	-	-	-
Profit reportat	34.900	13.400	
TOTAL DATORII ȘI CAPITAL PROPRIU	72.000	50.500	
DIFERENȚE TEMPORARE			21.500
Datorie privind impozitul amânat (aferentă diferențelor temporare impozabile)	40 % din 21.500		8.600
Activ privind impozitul amânat	-	-	-
Datorie netă privind impozitul amânat			8.600

Determinarea impozitului amânat la 31/12/1999

– mii lei –

	Valoarea contabilă	*Baza de impozitare*	*Diferențe temporare*
Creanțe	500	500	-
Stocuri	2.000	2.000	-
Cheltuieli cu dezvoltarea produsului	250*	-	250
Investiții	33.000	33.000	-
Terenuri și mijloace fixe	37.200	12.900	24.300
TOTAL ACTIVE	72.950	48.400	24.550
Impozit pe profit curent de plătit	3.570	3.570	-
Furnizori	500	500	-
Amenzi de plătit	700	700	-
Datorie pentru asigurările de sănătate	2.000	-	(2.000)
Datorie pe termen lung	12.475	12.475	-
Impozit pe profit amânat	9.020	9.020	-
TOTAL DATORII	28.265	26.265	(2.000)
Capital social	5.000	5.000	-
Surplus din reevaluare	-	-	-
Profit reportat	39.685	17.135	
TOTAL DATORII ȘI CAPITAL PROPRIU	72.950	48.400	
DIFERENȚE TEMPORARE NETE			22.550
Datorie privind impozitul amânat	40 % din 24.550		9.820
Activ privind impozitul amânat	40 % din (2.000)	-	(800)
Datorie netă privind impozitul amânat			9.020

Mai puțin datoria inițială privind impozitul amânat
(sold final al datoriei nete privind impozitul amânat, la 31/12/1998) (8.600)
Cheltuiala cu impozitul amânat
aferentă creării și reluării diferențelor temporare 420

* 250 = cheltuieli de 500 provenind din 1998 – 250, amortizarea aferentă anului 1999.

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea impozitului amânat la 31/12/2000

– mii lei –

	Valoarea contabilă	*Baza de impozitare*	*Diferențe temporare*
Creanțe	500	500	-
Stocuri	2.000	2.000	-
Cheltuieli cu dezvoltarea produsului	-	-	-
Investiții	33.000	33.000	-
Terenuri și mijloace fixe	75.750	16.050	59.700
TOTAL ACTIVE	111.250	51.550	59.700
Impozit pe profit curent de plătit	2.359	2.359	-
Furnizori	500	500	-
Amenzi de plătit	700	700	-
Datorie pentru asigurările de sănătate	3.000	-	(3.000)
Datorie pe termen lung	12.805	12.805	-
Impozit pe profit amânat	19.845	19.845	-
TOTAL DATORII	39.209	36.209	(3.000)
Capital social	5.000	5.000	-
Surplus din reevaluare	19.637*	-	-
Profit reportat	47.404	10.341	
TOTAL DATORII ȘI CAPITAL PROPRIU	111.250	51.550	
DIFERENȚE TEMPORARE NETE			56.700
Datorie privind impozitul amânat	35 % din 59.700		20.895
Activ privind impozitul amânat	35 % din (3.000)		(1.050)
Datorie netă privind impozitul amânat			19.845

Mai puțin datoria inițială privind impozitul amânat		(9.020)
Ajustările la datoria inițială privind impozitul amânat rezultate din reducerea ratei de impozitare	(5 % din 22.550)	1.127
Impozitul amânat atribuit surplusului din reevaluare	(35 % din 31.800)	(11.130)
Cheltuiala cu impozitul amânat aferentă creării și reluării diferențelor temporare		822

*) 19.637 = Diferența din reevaluare – Total 31.800 –
Impozit amânat atribuibil diferenței totale din reevaluare 11.130 –
Diferența netă din reevaluare transferată în exercițiul 2000 la rezultatul reportat 1.033

Prezentarea Informațiilor

Elementele ce urmează a fi prezentate în conformitate cu acest standard sunt următoarele:

- Componentele importante ale cheltuielii cu impozitul pe profit

Scanned with OKEN Scanner

– mii lei –

Anul	*1999*	*2000*
Cheltuiala cu impozitul curent	3.570	2.359
Cheltuiala cu impozitul amânat aferent creării şi reluării diferenţelor temporare	420	822
Cheltuiala/venitul cu impozitul amânat rezultat din reducerea ratei de impozitare	-	(1.127)
Cheltuiala cu impozitul pe profit	3.990	2.054

- Impozitul curent şi amânat aferent elementelor debitate sau creditate direct în capitalul propriu

	– mii lei – *Anul* 1999	2000
Impozitul amânat aferent reevaluării clădirii	-	(11.130)

În plus, impozitul amânat în valoare de 557 mii lei, aferent anului 2000, corespunde diferenţei de amortizare anuală (1.590 mii lei x 35 %), respectiv diferenţei dintre amortizarea actuală (după reevaluare) a clădirii şi amortizarea echivalentă bazată pe costul iniţial al clădirii.

- Explicarea relaţiei dintre cheltuiala cu impozitul şi profitul contabil

Acest standard permite două metode alternative de explicare a relaţiei dintre cheltuiala/venitul cu impozitul şi profitul contabil. Ambele metode sunt prezentate mai jos:

a) O reconciliere numerică între cheltuiala/venitul cu impozitul şi produsul dintre profitul contabil şi rata (ratele) de impozitare aplicabilă.

– mii lei –

Anul	*1999*	*2000*
Profit contabil	8.775	8.740
Impozitul asupra profitului contabil, la rata de impozitare aplicabilă de 40 % – 1999; 35% – 2000	3.510	3.059
Efectul fiscal al cheltuielilor ce nu sunt deductibile în determinarea profitului impozabil:		
Donaţii (cheltuieli cu donaţiile x cota de impozit pe profit)	200	122
Amenzi pentru poluarea mediului înconjurător	280	-
Reducerea în impozitele iniţiale amânate rezultate din reducerea ratelor de impozitare	-	(1.127)
Cheltuiala cu impozitul pe profit	3.990	2.054

Obs.: Cheltuielile cu donaţiile şi amenzile se regăsesc în tabelul privind cheltuiala cu impozitul curent.

Scanned with OKEN Scanner

b) O reconciliere numerică între rata de impozitare medie efectivă şi rata de impozitare aplicabilă.

– % –

Anul	1999	2000
Rata de impozitare aplicabilă	40	35
Efectul fiscal al cheltuielilor ce nu sunt deductibile în scopuri fiscale:		
Donaţii (cheltuielile cu donaţiile/profitul contabil)	2,3	1,4
Amenzi pentru poluarea mediului înconjurător	3,2	-
Efectul reducerii ratei de impozitare asupra impozitelor iniţiale amânate (5 % x 22.550/8.740)	-	(12,9)
Rata de impozitare medie efectivă (cheltuiala cu impozitul împărţită la profitul contabil înainte de impozitare)	45,5*	23,5**

• În legătură cu fiecare tip de diferenţă temporară şi cu fiecare tip de pierderi sau credite fiscale neutilizate:

a) valoarea activelor şi a datoriilor privind impozitul amânat recunoscute în bilanţ pentru fiecare perioadă prezentată;

b) valoarea venitului/cheltuielii cu impozitul amânat recunoscută în contul de profit şi pierdere pentru fiecare perioadă prezentată, dacă aceasta nu rezultă din modificările survenite asupra valorilor recunoscute în bilanţ.

– mii lei –

Anul	1999	2000
Amortizare accelerată (în scopuri fiscale)	9.720	10.322
Datorii pentru asigurările de sănătate care sunt deduse în scopuri fiscale doar atunci când sunt plătite	(800)	(1.050)
Cheltuielile pentru dezvoltarea produsului, deduse din profitul impozabil în anii anteriori	100	-
Reevaluarea, fără amortizarea aferentă		10.573
Datoria privind impozitul amânat	9.020	19.845

Notă: Valoarea venitului/cheltuielii cu impozitul amânat, recunoscută în contul de profit şi pierdere pentru anul în curs, reiese din modificările valorilor recunoscute în bilanţ.

---

* 45,5 = 3.990/8.775

** 23,5 = 2.054/8.740

Scanned with OKEN Scanner

3. O întreprindere primește un împrumut convertibil nepurtător de dobândă în valoare de 1.000 mii lei, la 31 decembrie 1995, rambursabil la valoarea nominală la 1 ianuarie 1999. În conformitate cu IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere, societatea clasifică componenta obligatară a instrumentului drept o datorie și componenta de capital propriu drept capital propriu. Societatea înregistrează o valoare contabilă inițială de 751 mii lei pentru componenta obligatară a împrumutului convertibil și de 249 mii lei pentru componenta de capital propriu. Ulterior, ea recunoaște un scont implicit drept cheltuială cu dobânzile la o rată anuală de 10 % din valoarea contabilă a componentei obligatare la începutul anului. Autoritățile fiscale nu permit societății să pretindă o deducere pentru scontul imputat asupra componentei obligatare a împrumutului convertibil. Rata de impozitare este de 40 %.

Diferențele temporare asociate cu componenta obligatară și datoria privind impozitul amânat rezultată, precum și cheltuiala/venitul privind impozitul amânat sunt următoarele:

– mii lei –

Anul	1995	1996	1997	1998
Valoarea contabilă a componentei obligatare	751	826*	909**	1.000***
Baza de impozitare a componentei obligatare	1.000	1.000	1.000	1.000
Diferența temporară impozabilă	249	174	91	-
Datoria inițială privind impozitul amânat (Diferența temporară impozabilă aferentă anului anterior x 40 %)	0	100	70	37
Impozitul amânat înregistrat în debitul capitalului propriu**** (corespunzător componentei de capital propriu)	100	-	-	-
Cheltuiala/venitul cu impozitul amânat*****	-	(30)	(33)	(37)
Datoria finală privind impozitul amânat (40 %)	100	70	37	-

* 826 = 751 + 10 % x 751
** 909 = 826 + 10 % x 826
*** 1.000 = 909 + 10 % x 909
**** 100 = 40 % x componenta de capital propriu 249
***** (30) = 40 % x (174 – 249)
(33) = 40 % x (91 – 174)
(37) = 40 % x (0 – 91)

Scanned with OKEN Scanner

La 31 decembrie 1995, societatea recunoaşte datoria rezultată privind impozitul amânat prin ajustarea valorii contabile iniţiale a componentei de capital propriu a datoriei convertibile. Prin urmare, valorile recunoscute la acea dată sunt următoarele:

– mii lei –

Componenta obligatară	751
Datoria privind impozitul amânat	100
Componenta de capital propriu, corectată cu impozitul amânat corespunzător acesteia (249 – 100)	149
	1.000

Modificările ulterioare survenite în datoria privind impozitul amânat sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere ca venit impozabil. Prin urmare, contul de profit şi pierdere al societăţii se prezintă în felul următor:

– mii lei –

Anul	1995	1996	1997	1998
Cheltuiala cu dobânzile (10 % din valoarea contabilă a componentei obligatare a fiecărui an)	-	75	83	91
Impozitul amânat (venit)	-	(30)	(33)	(37)
	-	45	50	54

Prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001

În *bilanţ*, creanţele din impozitul pe profit apar la rândul 29 „Alte creanţe", iar datoriile, la rândul 46 sau 57 („Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale"), în funcţie de exigibilitate. Aceleaşi creanţe/datorii se regăsesc în Nota nr. 5 la situaţiile financiare, intitulată „Situaţia creanţelor şi datoriilor".

În *contul de profit şi pierdere*, impozitul pe profit apare la rândul 60.

Scanned with OKEN Scanner

4. DIFERENȚE DE CURS VALUTAR ŞI COSTURILE ÎNDATORĂRII

IAS 21

EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR

O întreprindere poate desfăşura activităţi în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacţii în valută sau poate avea operaţiuni în străinătate. Pentru a include tranzacţiile în valută şi operaţiunile din străinatate în situaţiile financiare ale unei întreprinderi, tranzacţiile trebuie exprimate în moneda de raportare a acesteia, iar situaţiile financiare ale operaţiunilor din străinătate trebuie de asemenea convertite în moneda de raportare a acesteia.

Aria de aplicabilitate

Acest standard se aplică la:

- contabilizarea tranzacţiilor în valută; şi
- conversia situaţiilor financiare ale operaţiunilor din străinătate ce sunt incluse în situaţiile financiare ale întreprinderii prin integrare globală, prin integrare proporţională sau prin metoda punerii în echivalenţă.

Definiţii

Operaţiuni din străinătate este o filială, o întreprindere asociată, o asociere în participaţie sau o sucursală a întreprinderii raportoare ale cărei activităţi sunt localizate sau se desfăşoară într-o altă ţară decât cea a întreprinderii raportoare.

Entitate externă este o operaţiune desfăşurată în străinătate, ale cărei activităţi nu fac parte integrantă din cele ale întreprinderii raportoare.

Diferenţă de curs valutar este diferenţa ce rezultă din raportarea aceluiaşi număr de unităţi ale unei valute în moneda de raportare, la cursuri de schimb diferite.

Scanned with OKEN Scanner

Investiția netă într-o entitate externă este partea întreprinderii raportoare din activele nete ale entității respective.

Moneda de raportare

IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar, nu specifică moneda în care o întreprindere își prezintă situațiile financiare.

De obicei se utilizează moneda țării de domiciliu.

Cerințe privind prezentarea de informații când se utilizează o altă monedă decât cea a țării de domiciliu:

- motivul utilizării acelei monede;
- motivul oricărei schimbări a monedei de raportare.

Standardul nu tratează aspecte legate de transpunerea situațiilor financiare ale unei întreprinderi din moneda sa de raportare într-o altă monedă pentru necesități proprii de informare.

Tranzacții în valută

♦ Recunoașterea inițială

O operațiune în valută trebuie înregistrată în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției.

O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau care necesită decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o întreprindere:

- cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, sumele ce urmează a fi încasate sau plătite fiind exprimate în valută;
- achiziționează sau înstrăinează active, contractează sau achită datorii exprimate în valută;
- devine parte a unui contract de schimb valutar nerealizat.

Cursul de schimb valutar la data tranzacției poate fi:

- curs la vedere (curs spot);
- curs mediu (săptămânal, lunar). Dacă, totuși, cursurile de schimb fluctuează în mod semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o anumită perioadă este necorespunzătoare.

♦ Raportarea la data bilanțului (ulterior recunoașterii tranzacției)

La fiecare dată a bilanțului:

a) elementele monetare exprimate în valută trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data închiderii;
b) elementele nemonetare înregistrate la costul istoric și exprimate în valută trebuie raportate la cursul de schimb de la data efectuării tranzacției;

Scanned with OKEN Scanner

c) elementele nemonetare înregistrate la valoarea justă şi exprimate în valută trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent în momentul determinării valorilor respective.

Exemplu de prezentare în bilanțul la 31 decembrie... a elementelor monetare şi nemonetare

Elemente bilanțiere	Suma în dolari	Cursul de schimb	Suma în lei
a) Elemente monetare (la cursul de închidere de 25926 lei/$)			
– lichidități (disponibilități în cont/valută)	2.000	25.926	51.852.000
– creanțe	5.000	25.926	129.630.000
b) Elemente nemonetare evaluate la cursul istoric (cursul zilei de la data achiziției)			
– mijloace fixe	20.000	8.000	160.000.000
c) Elemente nemonetare evaluate la valoarea justă (evaluate la cursul de schimb din momentul determinării valorilor respective)			
– terenuri	40.000	10.000	400.000.000
– stocuri de mărfuri	10.000	18.000	180.000.000

Exemplu de prezentare în bilanțul la 31 decembrie... a disponibilităților în valută

O societate comercială are deschise la bănci trei conturi de disponibilități în valută, astfel:

Contul	Suma în valută	Suma în lei corespunzătoare	Curs de schimb la 31 dec. 2000	Valoare actualizată la cursul de schimb la 31 dec. 2000	Diferențe ce se vor transfera în contul de profit şi pierdere
Cont 1 USD	10.000	210.000.000	1 $ = 25.926	259.260.000	49.260.000
Cont 2 TRL	50.000.000	2.000.000	1000 TRL = 39 LEI	1.950.000	-50.000
Cont 3 ITL	3.000.000	38.000.000	100 LIT = 1.246 LEI	37.380.000	-620.000
Total diferențe		**250.000.000**		**298.590.000**	**48.590.000**

Înregistrarea în contul de profit şi pierdere a diferențelor rezultate din evaluarea disponibilităților la cursul de schimb din 31 decembrie se efectuează astfel:

1) pentru contul nr. 1

5124 „Conturi la bănci în valută“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	49.260.000

2) pentru contul nr. 2

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în valută“		50.000

3) pentru contul nr. 3

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în valută“		620.000

♦ Recunoaşterea diferenţelor de curs valutar

- **Tratamentul contabil de bază**

Diferenţele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării elementelor monetare sau a raportării elementelor monetare ale unei întreprinderi la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul perioadei ori faţă de cele la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar, cu excepţia diferenţelor de curs valutar tratate ca fiind capital propriu.

Atunci când tranzacţia este decontată în cursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care ea a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Atunci când tranzacţia este decontată într-un exerciţiu financiar ulterior, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu ce intervine până în momentul decontării este determinată ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exerciţiu.

Exemplu de recunoaştere a diferenţelor de curs valutar ca venituri sau cheltuieli

1) Recunoaşterea diferenţelor de curs valutar pentru datorii sau creanţe înregistrate şi decontate în cursul exerciţiului

a) recunoaşterea diferenţelor de curs valutar aferente creanţelor în valută

- facturare produse finite în valoare de 10.000 $
curs de schimb la data facturării – 20.000 lei/$

4111 „Clienţi“	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite“		200.000.000 (10.000 $ x 20.000 lei/$)

- încasarea facturii emise pentru produse livrate
curs de schimb la data încasării – 24.000 lei/$

5124 „Conturi la bănci în valută“	=	%		
		4111 „Clienţi“	200.000.000	(10.000 $ x 20.000 lei/$)
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	40.000.000	
			240.000.000	(10.000 $ x 24.000 lei/$)

Scanned with OKEN Scanner

b) Recunoașterea diferențelor de curs valutar aferente datoriilor în valută
- achiziție de materii prime din import în valoare de 15.000 $
curs de schimb la data achiziției – 20.000 lei/$

301 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	300.000.000	(15.000 $ x 20.000lei/ $)

curs de schimb la achitarea facturii pentru achiziție – 22.000 lei/$

5124 % = „Conturi la bănci în valută“			330.000.000	(15.000 $ x 22.000 lei/$)
401 „Furnizori”			300.000.000	(15.000 $ x 20.000 lei/ $)
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			30.000.000	

2) Recunoașterea diferențelor de curs valutar pentru datorii sau creanțe decontate în exercițiul următor

a) Recunoașterea diferențelor de curs valutar aferente creanțelor în valută
- facturare produse finite în valoare de 10.000 $
curs de schimb la data facturării – 20.000 lei/$

4111 „Clienți“	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite“	200.000.000	(10.000 $ x 20.000 lei/$)

- evaluarea creanței neîncasate, la cursul de închidere de 25.926 lei/$

4111 „Clienți“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	59.260.000	10.000 $ x (25.926 lei/$ – 20.000 lei/$)

- încasare în anul următor, la cursul de schimb de 26.000 lei/$

5124 „Conturi la bănci în valută“	=	%	260.000.000	(10.000 $ x 26.000 lei/$)
		4111 „Clienți“	259.260.000	(10.000 $ x 25.926 lei/$)
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	740.000	

b) Recunoașterea diferențelor de curs valutar aferente datoriilor în valută
- achiziție de materii prime din import în valoare de 15.000 $, curs de schimb la data achiziției – 20.000 lei/$

301 „Materii prime“	=	401 „Furnizori“	300.000.000	(15.000 $ x 20.000 lei/$)

- evaluarea furnizorului neachitat, în valută, la cursul de închidere de 25.926 lei/$

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	401 „Furnizori“	88.890.000	15.000 $ x (25.926 lei/$ – 20.000 lei/$)

- achitarea furnizorului în anul următor, la cursul de schimb de 24.000 lei/$

401 „Furnizori“	=	%	388.890.000	(15.000 $ x 25.926 lei/$)
		5124 „Conturi la bănci în valută“	360.000.000	(15.000 $ x 24.000 lei/$)
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	28.890.000	

Investiţia netă într-o entitate externă

Diferenţele de curs valutar ce apar în legătură cu un element monetar care în fond face parte din investiţia netă a unei întreprinderi într-o entitate externă trebuie clasificate în situaţiile financiare ale întreprinderii ca fiind capital propriu până în momentul cedării investiţiei nete, moment în care diferenţele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli.

O întreprindere poate deţine un element monetar care urmează a fi plătit unei entităţi externe sau încasat de la aceasta. Un element pentru care decontarea nu este planificată şi nu are şansa de a se efectua într-un viitor previzibil constituie în fond o extindere, respectiv o deducere din investiţia netă a întreprinderii în respectiva entitate externă.

Prevederile se aplică elementelor monetare – creanţe sau împrumuturi pe termen lung – altele decât creanţele şi datoriile comerciale.

Diferenţele de curs valutar ce apar în legătură cu o datorie în valută, contabilizată ca acoperire a riscurilor unei investiţii nete deţinute de o întreprindere într-o entitate externă, trebuie clasificate în situaţiile financiare ale întreprinderii ca fiind capital propriu până în momentul cedării investiţiei nete, moment în care diferenţele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli.

Exemplu privind tratarea creanţelor legate de investiţia netă într-o entitate externă

S.C. „Omnia“ S.A. are în evidenţă o creanţă înregistrată în exerciţiul „N-3“ în sumă de 100.000 $ asupra filialei sale dintr-o altă ţară (entitate externă). Această creanţă nu are o dată fixată pentru încasare, având caracterul unei finanţări

Scanned with OKEN Scanner

- evaluarea furnizorului neachitat, în valută, la cursul de închidere de 25.926 lei/$

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	401 „Furnizori“	88.890.000	15.000 $ x (25.926 lei/$ – 20.000 lei/$)

- achitarea furnizorului în anul următor, la cursul de schimb de 24.000 lei/$

401 „Furnizori“	=	%		
		5124 „Conturi la bănci în valută“	360.000.000	(15.000 $ x 24.000 lei/$)
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	28.890.000	
			388.890.000	(15.000 $ x 25.926 lei/$)

Investiţia netă într-o entitate externă

Diferenţele de curs valutar ce apar în legătură cu un element monetar care în fond face parte din investiţia netă a unei întreprinderi într-o entitate externă trebuie clasificate în situaţiile financiare ale întreprinderii ca fiind capital propriu până în momentul cedării investiţiei nete, moment în care diferenţele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli.

O întreprindere poate deţine un element monetar care urmează a fi plătit unei entităţi externe sau încasat de la aceasta. Un element pentru care decontarea nu este planificată şi nu are şansa de a se efectua într-un viitor previzibil constituie în fond o extindere, respectiv o deducere din investiţia netă a întreprinderii în respectiva entitate externă.

Prevederile se aplică elementelor monetare – creanţe sau împrumuturi pe termen lung – altele decât creanţele şi datoriile comerciale.

Diferenţele de curs valutar ce apar în legătură cu o datorie în valută, contabilizată ca acoperire a riscurilor unei investiţii nete deţinute de o întreprindere într-o entitate externă, trebuie clasificate în situaţiile financiare ale întreprinderii ca fiind capital propriu până în momentul cedării investiţiei nete, moment în care diferenţele trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli.

Exemplu privind tratarea creanţelor legate de investiţia netă într-o entitate externă

S.C. „Omnia“ S.A. are în evidenţă o creanţă înregistrată în exerciţiul „N-3“ în sumă de 100.000 $ asupra filialei sale dintr-o altă ţară (entitate externă). Această creanţă nu are o dată fixată pentru încasare, având caracterul unei finanţări

Scanned with OKEN Scanner

permanente. La sfârșitul exercițiului anterior, cursul de închidere a fost de 18.000 lei/$. La sfârșitul anului curent, cursul de închidere este de 25.926 lei/$.

Evaluarea creanței la sfârșitul exercițiului:

267 „Creanțe imobilizate“	=	107 „Rezerve din conversie“	792.600.000 (100.000 $ x 7.926 lei/$)

În exercițiul „N + 1“, S.C. „Omnia“ S.A. vinde investiția sa în entitatea externă, prețul de vânzare negociat fiind de 110.000 $, cursul de schimb la data vânzării fiind de 26.000 lei/$. Contul 107, „Rezerve din conversie“, prezintă sold creditor în sumă de 1.700.000 mii lei, reprezentând diferențe de curs cumulate de la data înregistrării creanței, iar titlurile de participare sunt înregistrate la valoarea de 2.000.000 mii lei.

a) înregistrarea operațiunii de vânzare a investiției în entitatea străină

461 „Debitori diverși“	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital“	2.860.000.000 (110.000 $ x 26.000 lei/$)

b) înregistrarea scăderii din evidență a titlurilor de participare în sumă de 2.000.000.000 lei

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital“	=	261 „Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului“	2.000.000.000

c) înregistrarea trecerii la venituri a diferențelor de curs aferente investiției în entitatea externă

107 „Rezerve din conversie“	=	765 „Venituri din diferențe de curs valutar“	1.700.000.000

Exemplu privind tratarea datorlei legate de investiția netă într-o entitate externă

S.C. „Omnia“ S.A. a împrumutat suma de 200.000 $ de la o filială a sa dintr-o altă țară (entitate externă) în exercițiul „N – 4“. Cursul de închidere între cele două valute la data de 31 decembrie a ultimei raportări a fost de 18.000 lei/$. La data de 31 decembrie a anului curent, cursul de închidere este de 25.926 lei/$. Împrumutul are caracterul unei finanțări permanente.

Evaluarea datoriei la sfârșitul exercițiului:

107 „Rezerve din conversie“	=	167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate“	1.585.200.000 (200.000 $ x 7.926 lei/$)

Scanned with OKEN Scanner

În exerciţiul „N + 1", S.C. „Omnia" S.A. rambursează împrumutul luat de la entitatea externă, cursul de schimb la data rambursării fiind de 26.000 lei/$.

5124				
%	=	„Conturi la bănci în valută"	5.200.000.000	(200.000 $ x 26.000 lei/$)
167				
„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			5.185.200.000	(200.000 $ x 25.926 lei/$)
665				
„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			14.800.000	

În acelaşi exerciţiu, S.C. „Omnia" S.A. vinde investiţia sa în entitatea externă, preţul de vânzare negociat fiind de 220.000 $, iar cursul de schimb la data vânzării, de 27.000 lei/$.

Contul 107 „Rezerve din conversie" prezintă sold debitor, reprezentând diferenţe de curs cumulate de la data înregistrării împrumutului în sumă de 2.600.000 mii lei, iar titlurile de participare sunt înregistrate la valoarea de 3.000.000 mii lei.

a) înregistrarea operaţiunii de vânzare a investiţiei în entitatea externă

461		7583		
„Debitori diverşi"	=	„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"	5.940.000.000	(220.000 $ x 27.000 lei/$)

b) înregistrarea scăderii din evidenţă a titlurilor de participare în sumă de 3.000.000.000 lei

6583		261	
„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"	=	„Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului"	3.000.000.000

c) înregistrarea trecerii la cheltuieli a diferenţelor de curs aferente investiţiei în entitatea externă

665		107	
„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	„Rezerve din conversie"	2.600.000.000

- **Tratamentul contabil alternativ permis**

Diferenţele de curs valutar pot rezulta dintr-o devalorizare sau depreciere monetară accentuată, împotriva căreia nu se pot lua nici un fel de măsuri de acoperire a riscului şi care afectează datoriile ce nu pot fi decontate şi ce apar din achiziţia recentă a unui activ facturat în valută. Asemenea diferenţe de curs trebuie incluse în valoarea contabilă a activului respectiv, cu condiţia ca valoarea contabilă ajustată să nu depăşească minimul dintre costul de înlocuire şi valoarea recuperabilă prin vânzarea sau utilizarea activului.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar, permite unei întreprinderi să includă diferențele de curs valutar din împrumuturi în valoarea contabilă a activelor, ca urmare a unei devalorizări severe recente.

Interpretarea SIC-11, Cursuri de schimb – capitalizarea pierderilor rezultate din devalorizări monetare accentuate

Tratamentul alternativ permis impus de IAS 21 presupune îndeplinirea unor condiții înainte ca o întreprindere să poată include astfel de pierderi din diferențe de curs valutar în valoarea contabilă a activelor aferente.

Aspectele luate în discuție de Interpretarea SIC-11 sunt următoarele:

a) În care perioadă trebuie aplicate condițiile conform cărora datoria „nu poate fi decontată" și nu „se pot lua nici un fel de măsuri de acoperire a riscului"; și
b) Când achiziția unui activ este considerată „recentă".

Pentru a include pierderile din diferențe de curs valutar în valoarea contabilă a unui activ trebuie să se demonstreze faptul că întreprinderea raportoare nu a dispus de valuta necesară decontării datoriei și că a fost imposibilă acoperirea riscului de schimb. Această situație poate apărea numai foarte rar, de exemplu, în cazul unei crize traversate de valută din cauza restricțiilor de schimb impuse de guvern sau de banca centrală, simultan cu lipsa disponibilității instrumentelor de acoperire a riscului.

O dată îndeplinite condițiile pentru capitalizarea pierderilor din diferențele de curs valutar, o întreprindere trebuie să capitalizeze pierderile similare viitoare apărute după prima devalorizare sau depreciere accentuată a monedei de raportare, doar în măsura în care toate condițiile necesare capitalizării continuă să fie satisfăcute.

Achizițiile „recente" de active sunt achizițiile care au loc cu 12 luni înaintea devalorizării sau deprecierii accentuate a monedei de raportare.

Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, prevăd la punctul 5.13 a) că tratamentul alternativ permis de IAS 21 privind includerea diferențelor de curs valutar în valoarea contabilă a activelor aferente nu poate fi aplicat întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Interpretarea SIC-11.

Situațiile financiare ale operațiunilor din străinătate

Clasificarea operațiunilor din străinătate

Standardul distinge două tipuri de operațiuni în străinătate:

a) operațiuni în străinătate care sunt parte integrantă a operațiunilor întreprinderii care raportează; sau
b) entități externe.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda folosită pentru conversia situaţiilor financiare ale unei operaţiuni din străinătate depinde de modul în care este finanţată şi se desfăşoară activitatea, în raport cu întreprinderea care raportează.

Operaţiunea în străinătate care este parte integrantă a operaţiunilor întreprinderii raportoare îşi desfăşoară activitatea ca şi cum ar fi o extindere a operaţiunilor întreprinderii care raportează. De exemplu, operaţiunea în străinătate s-ar putea limita la vânzarea de bunuri importate de la întreprinderea raportoare şi la remiterea încasărilor din aceste vânzări întreprinderii raportoare.

În contrast cu prima situaţie, o entitate din străinătate acumulează lichidităţi şi alte elemente monetare, efectuează cheltuieli, generează venituri, poate contracta împrumuturi, toate în mare parte în moneda locală a entităţii externe.

Când cursul de schimb valutar dintre moneda de raportare şi moneda locală se modifică, efectul direct asupra fluxurilor de numerar prezente şi viitoare din exploatare ale entităţilor externe sau ale întreprinderii raportoare este nesemnificativ.

Modificarea cursului de schimb afectează mai degrabă investiţiile nete ale întreprinderii raportoare în entitatea din străinătate, decât elementele monetare şi nemonetare individuale deţinute de entitatea din străinătate.

Aspecte care indică faptul că o operaţiune din străinătate reprezintă o entitate externă, şi nu parte integrantă a operaţiunilor întreprinderii raportoare:

(a) deşi întreprinderea raportoare poate controla operaţiunea din străinătate, aceasta îşi desfăşoară activitatea cu un grad semnificativ de autonomie faţă de întreprinderea raportoare;

(b) tranzacţiile cu întreprinderea raportoare nu au o pondere mare în cadrul activităţilor operaţiunii din străinătate;

(c) activităţile operaţiunii din străinătate sunt finanţate în principal din activitatea proprie sau din împrumuturi locale şi mai puţin de către întreprinderea raportoare;

(d) cheltuielile cu forţa de muncă, materialele şi alte componente ale produselor şi serviciilor operaţiunii din străinătate sunt efectuate în principal în moneda locală şi mai puţin în moneda de raportare;

(e) vânzările aferente operaţiunii din străinătate se realizează în principal în alte monede decât moneda de raportare; şi

(f) fluxurile de numerar ale întreprinderii raportoare sunt independente de activităţile curente ale operaţiunii din străinătate, fiind mai puţin afectate în mod direct de către acestea.

Clasificarea corespunzătoare a fiecărei operaţiuni poate fi stabilită, în principiu, pe baza informaţiilor reale legate de indicatorii menţionaţi mai sus. În unele situaţii, clasificarea unei operaţiuni din străinătate ca entitate externă sau ca parte integrantă a întreprinderii raportoare poate fi neclară, fiind necesară folosirea raţionamentului profesional pentru a determina clasificarea corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

A. Operațiuni în străinătate care sunt parte integrantă a operațiunilor întreprinderii care raportează

Situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate care este parte integrantă a operațiunilor întreprinderii raportoare trebuie convertite ca și cum toate tranzacțiile operațiunii din străinătate ar fi fost ale întreprinderii raportoare însăși.

Costul și amortizarea terenurilor și a mijloacelor fixe sunt convertite utilizând cursul de schimb la data achiziției bunului sau, dacă bunul este contabilizat la valoarea justă, utilizând cursul existent la data evaluării.

Costul stocurilor este convertit la cursurile de schimb în vigoare în momentul efectuării costurilor respective. Valoarea recuperabilă sau valoarea realizabilă a unui activ este convertită folosindu-se cursul de schimb existent la data când a fost determinată valoarea recuperabilă sau valoarea realizabilă netă.

B. Entități externe

La conversia situațiilor financiare ale unei entități externe în vederea încorporării lor în situațiile financiare ale întreprinderii raportoare, aceasta din urmă trebuie să folosească următoarele proceduri:

1) Activele și datoriile entității externe, atât monetare, cât și nemonetare, trebuie convertite la cursul de închidere;
2) Elementele de venituri și cheltuieli ale entității externe trebuie convertite la cursurile de schimb de la data efectuării tranzacțiilor, cu excepția cazului în care entitatea externă raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste, când veniturile și cheltuielile trebuie convertite la cursul de închidere; și
3) Toate diferențele de curs valutar rezultate trebuie clasificate ca fiind capital propriu până la cedarea investiției nete.

Din motive practice, pentru conversia elementelor de venituri și cheltuieli ale unei operațiuni din străinătate se folosește adesea un curs care aproximează cursurile de schimb actuale (de exemplu, un curs mediu calculat pentru perioada respectivă).

Încorporarea situațiilor financiare ale unei entități externe în cele ale întreprinderii raportoare urmează procedurile obișnuite de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor și a tranzacțiilor reciproce ale unei filiale (conform Standardelor Internaționale de Contabilitate IAS 27, Situațiile financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale, și IAS 31, Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație). Totuși diferența de curs valutar aferentă unui element monetar reciproc, indiferent dacă aceasta este pe termen scurt sau pe termen lung, nu poate fi compensată cu valoarea corespondentă aferentă altor solduri reciproce, deoarece elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă în alta și expune întreprinderea raportoare la riscul de a câștiga sau de a pierde în urma fluctuațiilor valutare. În consecință, în situațiile financiare

Scanned with OKEN Scanner

consolidate ale întreprinderii raportoare o astfel de diferenţă de curs valutar continuă să fie recunoscută drept venit sau cheltuială, cu excepţia situaţiei în care este legată de investiţia netă a întreprinderii raportoare într-o entitate externă, caz în care ea este clasificată drept capital propriu până la cedarea investiţiei nete.

Când situaţiile financiare ale unei entităţi externe sunt încheiate la o dată de raportare diferită de cea a întreprinderii raportoare, entitatea externă întocmeşte adesea, în scopul încorporării în situaţiile financiare ale întreprinderii raportoare, situaţii pentru aceeaşi dată ca şi întreprinderea raportoare. Când acest lucru nu este posibil, IAS 27, Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale, permite folosirea situaţiilor financiare redactate pentru o dată de raportare diferită, cu condiţia ca această diferenţă să nu fie mai mare de trei luni. Într-o astfel de situaţie, activele şi datoriile entităţii externe sunt convertite la cursul de schimb din data întocmirii bilanţului entităţii externe. Pentru modificările semnificative ale cursurilor de schimb până la data întocmirii bilanţului de către întreprinderea raportoare se efectuează ajustări, dacă este cazul, în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate IAS 27, Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale, şi IAS 28, Contabilitatea investiţiilor în întreprinderi asociate.

Situaţiile financiare ale unei entităţi externe ce raportează în moneda unei economii hiperinflaţioniste trebuie retratate, în conformitate cu IAS 29, Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste, anterior conversiei în moneda de raportare a întreprinderii raportoare. În momentul în care economia respectivă nu mai este hiperinflaţionistă şi entitatea externă încetează elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare în concordanţă cu IAS 29, Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste, aceasta trebuie să utilizeze sumele exprimate în unitatea de măsură existentă la data încetării, ca fiind costurile istorice pentru conversia în moneda de raportare a întreprinderii raportoare.

Cedarea unei entităţi externe

La cedarea unei entităţi externe, valoarea cumulată a diferenţelor de curs valutar care au fost amânate şi care sunt legate de entitatea externă respectivă trebuie să fie recunoscută ca venit sau cheltuială în aceeaşi perioadă în care se recunoaşte câştigul sau pierderea din cedare.

O întreprindere poate renunţa la participarea sa într-o entitate din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonul total ori parţial al entităţii. Atunci când se renunţă la entităţi din străinătate, valoarea cumulată a diferenţelor de curs valutar care au fost amânate trebuie recunoscută ca venituri sau cheltuieli în aceeaşi perioadă în care este recunoscută vânzarea.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

O întreprindere trebuie să prezinte:

a) valoarea diferențelor de curs valutar incluse în contul de profit și pierdere pe rândul 39 (venituri) și, respectiv, 46 (cheltuieli);
b) diferențele nete de curs valutar clasificate drept capital propriu, ca o componentă separată a capitalului propriu (rândul 74 din bilanț) precum și o reconciliere a valorii diferențelor de curs valutar la începutul și la sfârșitul perioadei, pe un rând distinct din „Situația modificărilor capitalului propriu";
c) valoarea diferențelor de curs survenite în timpul perioadei, inclusă în valoarea contabilă a unui activ, în concordanță cu tratamentul contabil alternativ permis.

Când moneda de raportare este diferită de moneda țării de domiciliu, trebuie prezentate motivul utilizării acesteia și motivul oricărei schimbări a monedei de raportare.

Când are loc o modificare a clasificării unei operațiuni importante din străinătate, întreprinderea trebuie să prezinte:

- natura modificării clasificării;
- motivul modificării;
- impactul schimbării de clasificare asupra capitalului acționarilor; și
- impactul asupra profitului net sau pierderii nete a fiecărei perioade anterioare prezentate, dacă modificarea clasificării ar fi intervenit la începutul celei mai vechi perioade prezentate.

Întreprinderea trebuie să prezinte metoda selectată pentru conversia diferenței pozitive din achiziție și a ajustărilor, în funcție de valoarea justă survenită cu ocazia achiziției unei entități externe.

Cu ocazia primei aplicări a acestui standard, întreprinderea trebuie să clasifice separat și să prezinte soldul cumulat la începutul perioadei al diferențelor de curs amânate și clasificate drept capital propriu în perioadele anterioare, cu excepția cazului în care mărimea diferențelor nu este determinabilă în mod rezonabil.

Efectele fiscale ale diferențelor de curs valutar

Câștigurile și pierderile din tranzacțiile în valută și diferențele de curs valutar apărute din conversia situațiilor financiare ale operațiunilor din străinătate pot antrena efecte fiscale ce sunt contabilizate în conformitate cu IAS 12, Impozitul pe profit.

Modificarea clasificării unei operațiuni din străinătate

Când are loc o modificare a clasificării unei operațiuni din străinătate, procedurile de conversie aplicabile noii clasificări trebuie aplicate de la data modificării clasificării.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 23

COSTURILE ÎNDATORĂRII

Prescrierea tratamentului contabil pentru costurile îndatorării.

Standardul cere, în general, evidențierea imediată sub formă de cheltuieli a costurilor îndatorării. Totuşi standardul permite, ca tratament contabil alternativ, capitalizarea costurilor îndatorării care sunt atribuibile în mod direct achiziționării, construirii sau producerii unui activ pe termen lung.

Aria de aplicabilitate

Acest standard trebuie aplicat în contabilizarea costurilor îndatorării.

Definiții

Costurile îndatorării cuprind dobânzile şi alte cheltuieli suportate de o întreprindere în legătură cu împrumutul de fonduri.

Un activ pe termen lung este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării căreia a fost destinat sau pentru vânzare.

Costurile îndatorării pot include:

a) dobânzile corespunzătoare descoperirilor de cont şi împrumuturilor pe termen scurt şi lung;
b) amortizarea reducerilor sau primelor aferente împrumuturilor;
c) amortizarea cheltuielilor complementare realizate în scopul obținerii împrumuturilor;
d) cheltuielile financiare aferente leasing-ului financiar şi recunoscute în conformitate cu IAS 17, Leasing; şi
e) diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor într-o monedă străină, în măsura în care sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

Exemple de active pe termen lung:

- stocurile care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a le aduce la un stadiu în care pot fi vândute; şi
- unitățile producătoare de energie şi proprietățile din investiții.

Scanned with OKEN Scanner

Nu sunt active pe termen lung:
- alte investiții și acele stocuri care sunt fabricate în mod curent sau produse în cantități mari pe o bază repetitivă de-a lungul unei scurte perioade de timp; și
- activele care în momentul achiziției sunt gata pentru utilizare în scopul pentru care sunt destinate sau pentru vânzare.

Costurile îndatorării – Tratamentul contabil de bază

Recunoaștere

Costurile îndatorării trebuie înregistrate ca o cheltuială în perioada în care ele au apărut.

Exemplu

Întreprinderea „Omnia" S.A. achiziționează un echipament tehnologic în valoare de 200 mii $, achitarea furnizorului extern fiind efectuată dintr-un împrumut contractat în acest scop de la o bancă din România.

Operațiunile care se efectuează sunt următoarele:

a) Achiziția echipamentului tehnologic de la furnizorul extern; cursul de schimb la data achiziției este de 20.000 lei/$

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	4.000.000.000 (200.000 $ x 20.000 lei/$)

b) Obținerea unui împrumut în valoare de 200 mii $ la cursul de schimb de 21.000 lei/$

5124 „Conturi la bănci în valută"	=	162 „Credite bancare pe termen lung"	4.200.000.000 (200.000 $ x 21.000 lei/$)

c) Plata furnizorului extern, la cursul de schimb de 21.000 lei/$

%	=	5124 „Conturi la bănci în valută"	4.200.000.000 (200.000 $ x 21.000 lei/$)
404 „Furnizori de imobilizări"			4.000.000.000 (200.000 $ x 20.000 lei/$)
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			200.000.000

d) Evidențierea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului în sumă de 10 mii $, la cursul de 25.000 lei/$

Scanned with OKEN Scanner

666 „Cheltuieli privind dobânzile“	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung“	250.000.000 (10.000 $ x 25.000 lei/$)

e) Achitarea dobânzilor aferente creditului bancar în sumă de 10 mii $ la cursul de schimb de 26.000 lei/$

%	=	5124 „Conturi la bănci în valută“	260.000.000 (10.000 $ x 26.000 lei/$)
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung“			250.000.000 (10.000 $ x 25.000 lei/$)
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“			10.000.000

Costurile îndatorării – Tratament contabil alternativ permis

Recunoaştere

Costurile îndatorării trebuie înregistrate ca o cheltuială în perioada în care ele sunt suportate, cu excepția celor care sunt capitalizate.

Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ pe termen lung trebuie capitalizate ca parte a costului acelui activ. Valoarea costurilor îndatorării care poate fi capitalizată trebuie determinată în conformitate cu acest standard.

IAS 29, Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste, stabileşte că „impactul inflației este, de obicei, recunoscut în costurile îndatorării. Este inadecvată retratarea în cursul aceleiaşi perioade a cheltuielilor de capital finanțate prin împrumuturi şi capitalizarea părții din costurile îndatorării care compensează inflația în timpul aceleiaşi perioade. Această parte a costurilor îndatorării este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care costurile au fost suportate“.

IAS 29 sugerează că, în cazul costurilor de îndatorare, acestea să fie separate în două componente, una fiind inflația (care trebuie recunoscută ca o cheltuială), iar cealaltă reprezentând costurile reale de îndatorare (care trebuie capitalizate).

Este responsabilitatea administratorilor să decidă dacă estimarea cu privire la costurile reale de îndatorare respectă criteriile de recunoaştere din Cadrul General al IASC, iar acolo unde cifra este semnificativă, este responsabilitatea

Scanned with OKEN Scanner

auditorilor să testeze dacă estimarea și presupunerea făcută de administratori respectă criteriile de recunoaștere.

Costurile îndatorării ce pot fi capitalizate

Costurile îndatorării care sunt atribuibile în mod direct achiziționării, construirii sau producerii unui activ pe termen lung sunt acele costuri care ar fi fost evitate dacă nu s-ar fi efectuat cheltuielile cu activul pe termen lung. Când o întreprindere împrumută fonduri special în scopul obținerii unui anumit activ pe termen lung, costurile îndatorării asociate în mod direct acelui activ pe termen lung pot fi ușor identificate.

Situații în care poate fi dificil de identificat o relație directă între împrumuturile specifice și un activ pe termen lung și de determinat împrumuturile care puteau fi evitate:

- activitatea de finanțare a unei întreprinderi este coordonată central;
- un grup folosește o gamă de instrumente pentru a împrumuta fonduri cu rate variabile ale dobânzilor și dă cu împrumut respectivele fonduri pe baze variate altor întreprinderi din grup;
- grupul își desfășoară activitatea în economii hiperinflaționiste; sau
- există fluctuații ale cursurilor de schimb valutar.

Prin urmare, pentru determinarea valorii costurilor îndatorării care sunt direct atribuibile achiziționării unui activ pe termen lung este necesară exercitarea raționamentului profesional.

În cazul în care fondurile sunt împrumutate special în scopul obținerii unui activ pe termen lung, suma costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate pentru acel activ trebuie determinată ca diferență între costurile actuale ale îndatorării generate de acele împrumuturi în timpul perioadei și orice venit rezultat din investirea temporară a acelor fonduri împrumutate.

La determinarea valorii costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate de-a lungul unei perioade, orice venit realizat din investirea acestor fonduri este dedus din cheltuielile suportate cu împrumuturile.

Surplusul valorii contabile a unui activ pe termen lung peste valoarea recuperabilă

Când valoarea contabilă sau ultimul cost estimat al activului pe termen lung depășește valoarea sa recuperabilă sau valoarea realizabilă netă, valoarea contabilă se va reduce în conformitate cu cerințele altor Standarde Internaționale de Contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Perioada de începere a capitalizării

Capitalizarea costurilor îndatorării ca parte a costului unui activ pe termen lung trebuie să înceapă când:
(a) se realizează cheltuielile pentru acel activ;
(b) se generează costurile îndatorării; și
(c) sunt în curs activitățile necesare pentru pregătirea activului în vederea folosirii sau vânzării lui.

Cheltuielile pentru un activ pe termen lung includ doar acele cheltuieli care au generat plăți de numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă. Cheltuielile sunt reduse prin orice încasări progresive și subvenții primite în legătură cu activul respectiv.

Activitățile necesare pregătirii activului pentru utilizare sau pentru vânzare cuprind mai mult decât construirea fizică. Ele pot include și o muncă tehnică și administrativă anterioară începerii construcției fizice, cum ar fi activitățile asociate cu obținerea avizelor anterioare începerii construcției fizice.

Exemplu

Costurile îndatorării apărute în timp ce are loc amenajarea terenului sunt capitalizate în cursul perioadei în care se desfășoară activitățile legate de amenajare. Costurile îndatorării apărute în timp ce terenul achiziționat în scopul construirii de clădiri este deținut fără nici o altă activitate asociată de dezvoltare nu sunt acceptate pentru capitalizare.

Întreruperea capitalizării

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie întreruptă în cursul perioadelor prelungite în care nu se lucrează pentru obținerea activului respectiv.

Costurile îndatorării realizate în cursul unei perioade prelungite în care se întrerup activitățile necesare pregătirii unui activ pentru utilizare sau vânzare, acesta fiind parțial finalizat, nu se capitalizează.

În mod normal, capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe:
- pe parcursul unei perioade în care se desfășoară importante lucrări tehnice și administrative; sau
- când o pauză este o parte necesară a procesului de aducere a unui activ în starea de a fi utilizat sau vândut.

Exemplu

Capitalizarea continuă în cursul perioadei prelungite necesare pentru ajungerea la maturitate a stocurilor (lichior sau tutun) sau al perioadei prelungite în cursul căreia creșterea nivelului apei amână construirea unui baraj, dacă asemenea creștere este obișnuită pe parcursul perioadei de construcție în zona geografică respectivă. Aceste întârzieri inerente nu suspendă capitalizarea.

Scanned with OKEN Scanner

Încetarea perioadei de capitalizare

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului pe termen lung în vederea utilizării sau vânzării sale.

În mod normal, un activ este finalizat în scopul utilizării sau vânzării atunci când construirea fizică a activului este terminată, chiar dacă unele lucrări administrative de rutină pot continua. Dacă mai sunt de realizat unele modificări minore, cum ar fi decorarea interioară a unei clădiri din ordinul cumpărătorului/utilizatorului, atunci se consideră că a fost încheiată cea mai mare parte a activităților.

Când construirea unui activ pe termen lung se realizează prin construirea separată a unor componente şi fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la construirea altora, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze atunci când este terminată cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea componentei în vederea utilizării/vânzării sale.

Un exemplu de activ pe termen lung pentru care fiecare componentă în parte poate fi folosită în timp ce continuă construcția altor componente este un complex de afaceri incluzând mai multe clădiri, fiecare dintre acestea putând fi folosită în mod individual.

Interpretarea SIC – 2, Consecvență – Capitalizarea costurilor îndatorării

Aspecte dezbătute

Dacă o societate care a ales o politică de capitalizare a costurilor îndatorării poate să o aplice tuturor activelor cu ciclu lung de fabricație sau poate să-şi capitalizeze costurile îndatorării aferente numai anumitor active cu ciclu lung de fabricație, nu ale tuturor.

Acord

În cazul în care o societate adoptă tratamentul alternativ permis, atunci acesta trebuie aplicat cu consecvență tuturor costurilor îndatorării ce pot fi atribuite în mod direct achiziției, construcției sau producerii tuturor activelor cu ciclu lung de fabricație. Dacă se îndeplinesc toate condițiile de capitalizare, întreprinderea trebuie să continue capitalizarea costurilor îndatorării, chiar dacă valoarea contabilă a activului depăşeşte valoarea sa recuperabilă – situație în care valoarea contabilă a activului trebuie redusă pentru a se recunoaşte eventualele pierderi din depreciere, atunci când acestea au avut loc.

Scanned with OKEN Scanner

Bază pentru concluzii

Pentru a se asigura comparabilitatea, Cadrul General al IASC prevede că evaluarea unor tranzacții și a altor evenimente similare trebuie efectuată într-o manieră consecventă, la nivel de societate și în timp, atât în situațiile financiare separate, cât și în cele consolidate.

Exemplu

O societate comercială a demarat un program de extindere a capacității de producție pentru a utiliza mai bine unele oportunități de afaceri. Societatea a împrumutat următoarele sume:

a) 3.000 mii $ în perioadele precedente, cu dobândă diferențiată, astfel:
- 1.000 mii $ cu o dobândă de 7%
- 2.000 mii $ cu o dobândă de 7,5%

La data de 1 octombrie 1998, din aceste împrumuturi rămăsese nefolosită suma de 500 mii $.

b) 3.000 mii $ cu o dobândă de 8%, la 1 ianuarie 1999, primite într-un cont bancar distinct.

Sumele rămase neconsumate au fost consemnate într-un depozit cu o dobândă de 3% pe an.

Administratorii au estimat că, de-a lungul perioadelor pentru care au fost obținute împrumuturile, rata dobânzii a încorporat o componentă de 2% reprezentând inflația.

La 1 octombrie 1998, constructorii au început să lucreze, la construcție în vederea dezvoltării capacității de producție.

La 1 decembrie 1998, societatea a achitat prima factură emisă pentru această construcție, în valoare de 500 mii $, celelalte plăți efectuându-se astfel:
- la 1 februarie 1999 1.000 mii $
- la 1 aprilie 1999 1.000 mii $.

La 1 aprilie 1999, activitatea de construcție s-a suspendat până în anul următor ca urmare a unor probleme neprevăzute, reluându-se la 1 aprilie 2000.

Construcția a fost finalizată la 1 octombrie 2000 și a fost pusă în funcțiune la 1 decembrie 2000.

Plata finală de 1.000 mii $ s-a efectuat la data de 1 noiembrie 2000.

Determinarea costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate:

Scanned with OKEN Scanner

Costul mediu ponderat al împrumutului de 500 mii $ este o medie ponderată a costurilor îndatorării:

(1.000.000 $ x 7% + 2.000.000 $ x 7,5%)/3.000.000 $ = 7,33%.

Conform IAS 29, partea din costurile îndatorării care compensează inflația este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care s-au suportat costurile. În aceste condiții, costurile reale aferente împrumutului au fost de:

- 500 mii $ (rămase din primele 3.000 mii $ împrumutate) la o rată de 5,33% (7,33% - 2%)
- 3.000 mii $ (împrumutate la 1 ianuarie 1999) la o rată de 6% (8% - 2%).

Capitalizarea dobânzii începe la data primei plăți, adică la 1 decembrie 1998.

În perioada 1 aprilie 1999 - 1 aprilie 2000 nici o dobândă nu va fi capitalizată deoarece toate activitățile privind construirea mijlocului fix au fost întrerupte.

Capitalizarea încetează atunci când construcția este în cea mai mare parte finalizată, adică la 1 octombrie 2000 (şi nu la punerea în funcțiune, respectiv 1 decembrie 2000).

Costurile îndatorării ce pot fi capitalizate sunt:

a) pentru anul 1998

- cost pentru împrumutul de 500 mii $ existent la 1 decembrie

500.000$* x 5,33% x 1/12** = 2.220 $

b) pentru anul 1999

- cost pentru cele 500 mii $, pentru perioada 1 ianuarie - 31 martie 1999, până ce se suspendă activitatea

500.000 $ x 5,33% x 3/12*** = 6.660 $

- cost pentru împrumutul de 3.000 mii $, în perioada 1 ianuarie - 31 martie 1999

3.000.000 $ x 6% x 3/12 = 45.000 $

- venituri din dobânzi pentru depozitul de 3.000 mii $ constituit în luna ianuarie 1999

3.000.000 $ x 3% x 1/12 = 7.500 $

- venituri din dobânzi pentru depozitul de 2.000 mii $ existent în lunile februarie şi martie 1999

2.000.000 $**** x 3% x 2/12 = 10.000 $

---

* Rămaşi la 1 oct. 1998 şi luați în considerare de la data primei plății: 1 dec. 1998.

** O lună, pentru că prima plată a fost pe 1 dec. 1998.

***3 luni (ianuarie – martie 1999)

****3.000 mii $ – 1.000 mii $ utilizați la plata din 1 feb. 1999

Scanned with OKEN Scanner

- total costuri ce pot fi capitalizate în anul 1999
  6.660 $ + 45.000 $ – (7.500 $ + 10.000 $) = 34.160 $

c) pentru anul 2000 (perioada 1 aprilie - 1 octombrie)

- cost pentru cele 500 mii $
  500.000 $ x 5,33% x 6/12 = 13.320 $

- cost pentru cele 3.000 mii $
  3.000.000 $ x 6% x 6/12 = 90.000 $

- venituri din dobânzi pentru depozitul de 1.000 mii $
  1.000.000 $ x 3% x 6/12 = 15.000 $

- total costuri ce pot fi capitalizate în anul 2000
  13.320 $ + 90.000 $ – 15.000 $ = 88.320 $

În măsura în care fondurile sunt împrumutate şi folosite în general pentru obținerea unui activ pe termen lung, suma costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate trebuie determinată prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu acel activ. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării, aplicabilă împrumuturilor întreprinderii care nu sunt rambursate în cursul perioadei, altele decât împrumuturile făcute special pentru a obține un activ pe termen lung.

Valoarea costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate într-o perioadă nu trebuie să depăşească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.

Exemplu

O societate comercială realizează lucrări de investiții care au ca surse de finanțare în general fonduri împrumutate.

Cheltuielile cu activele în curs de realizare, efectuate în timpul anului, sunt de 2.550.000 mii lei. La sfârşitul anului rămâne neachitată suma de 300.000 mii lei. Împrumuturile contractate pentru achitarea furnizorilor se prezintă astfel:

- Situația nr.1

- împrumuturi pe termen scurt 300.000 mii lei, cu o rată a dobânzii de 15%
- împrumuturi pe termen lung 750.000 mii lei, cu o rată a dobânzii de 7%
- alte credite 3.000.000 mii lei, cu o rată a dobânzii de 8%

Scanned with OKEN Scanner

Dobânda s-a plătit la 6 luni, respectiv pentru primul semestru, rămânând neachitată la sfârșitul anului dobânda corespunzătoare semestrului al II-lea.

Pentru determinarea ratei de capitalizare se calculează media ponderată:

[(300.000 x 15%) + (750.000 x 7%) + (3.000.000 x 8%)]/(300.000 + 750.000 + 3.000.000) = 8,3%.

Deoarece se capitalizează doar costurile îndatorării corespunzătoare plăților efectuate, suma dobânzii ce poate fi capitalizată este de:

[(2.550.000 – 300.000) x 8,3%]/2 = (2.250.000 x 8,3%)/2 = 93.375 mii lei.

- Situația nr. 2

- împrumuturi pe termen scurt 300.000 mii lei, cu o rată a dobânzii de 15%
- împrumuturi pe termen lung 750.000 mii lei, cu o rată a dobânzii de 7%

Dobânda s-a plătit la 6 luni, respectiv pentru primul semestru, rămânând neachitată la sfârșitul anului dobânda corespunzătoare semestrului al II-lea.

Dobânda plătită:
300.000 x 15/100 x 6/12 =22.500 mii lei
750.000 x 7/100 x 6/12 =26.250 mii lei

Dobânda plătită efectiv până la sfârșitul anului este de 48.750 mii lei.

Pentru determinarea ratei de capitalizare se calculează media ponderată:
[(300.000 x 15%) + (750.000 x 7%)]/(300.000 + 750.000) = 9,3%.

Suma maximă a dobânzii ce poate fi capitalizată este de:
[(2.550.000 – 300.000) x 9,3%]/2 = (2.250.000 x 9,3%)/2 = 104.625 mii lei.

Suma ce poate fi capitalizată este de 48.750 mii lei, și nu suma maximă rezultată din calcul (104.625 mii lei), deoarece valoarea costurilor îndatorării capitalizate într-o perioadă nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul aceleiași perioade.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

În cazul tratamentului de bază, costurile îndatorării sunt reflectate sub forma cheltuielilor evidențiate în funcție de natura lor și prezentate în *contul de profit și pierdere*, la rândurile 42, 44 și 45.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul tratamentului alternativ, informaţii corespunzătoare sunt cuprinse în Nota nr. 6 la situaţiile financiare, intitulată „Principii, politici şi metode contabile".

Situaţiile financiare trebuie să prezinte următoarele informaţii:

(a) tratamentul contabil adoptat pentru costurile îndatorării;
(b) valoarea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei;
(c) rata de capitalizare folosită pentru a determina valoarea costurilor îndatorării care pot fi capitalizate.

Scanned with OKEN Scanner

5. PREZENTAREA ELEMENTELOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

IAS 7

SITUAȚIILE FLUXURILOR DE NUMERAR

Este de a solicita informații care trebuie prezentate referitoare la istoricul mișcărilor de numerar și de echivalente de numerar ale unei întreprinderi, prin intermediul situației fluxurilor de numerar care clasifică fluxurile de numerar în timpul perioadei pe activități de exploatare, investiție și finanțare.

Aria de aplicabilitate

Întreprinderea trebuie să întocmească situația fluxurilor de numerar în conformitate cu cerințele acestui standard și să o prezinte ca parte integrantă a situațiilor sale financiare pentru fiecare perioadă prezentată.

Definiții

Următorii termeni sunt folosiți în acest standard cu semnificațiile specificate mai jos:

Numerarul cuprinde disponibilitățile bănești și depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt investițiile financiare pe termen scurt și extrem de lichide care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și al căror risc de schimbare a valorii este insignifiant.

Fluxurile de numerar sunt intrările și ieșirile de numerar și echivalente ale acestuia.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități producătoare de venit ale întreprinderilor, precum și alte activități ce nu sunt activități de investiție sau finanțare.

Scanned with OKEN Scanner

Activitățile de investiții constau în achiziționarea și înstrăinarea de active pe termen lung, precum și alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

Activitățile de finanțare sunt activități ce constau în schimbări ale dimensiunii și compoziției capitalului propriu și datoriilor unei întreprinderi.

Prezentarea unei situații a fluxului de numerar

Situațiile fluxurilor de numerar trebuie să raporteze fluxurile de numerar din perioada respectivă, clasificate pe activități de exploatare, investiție și finanțare.

Activități de exploatare

Valoarea fluxurilor de numerar ce provin din activități de exploatare este indicatorul-cheie al măsurii în care activitatea întreprinderii a generat suficient flux de numerar pentru a rambursa împrumuturile, pentru a menține capacitatea de funcționare a întreprinderii, pentru a plăti dividende și pentru a face noi investiții, fără a recurge la surse externe de finanțare.

Fluxurile de numerar provenite din activități de exploatare sunt în primul rând derivate din principalele activități producătoare de venit ale întreprinderii.

Exemple de fluxuri de numerar provenite din activități de exploatare:

a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
b) încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
c) plățile în numerar către furnizorii de bunuri și servicii;
d) plățile în numerar către și în numele angajaților;
e) încasările și plățile în numerar ale unei societăți de asigurare pentru prime și despăgubiri, anuități și alte beneficii din polițe de asigurare;
f) plățile în numerar sau restituirile de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate ca activități de investiție și finanțare;
g) încasările și plățile în numerar provenite din contracte încheiate în scopuri de plasament sau de tranzacționare.

Activități de investiții

Prezentarea separată a fluxurilor de numerar provenite din activități de investiții este importantă deoarece fluxurile de numerar reprezintă măsura în care cheltuielile au fost făcute pentru resurse menite a genera venituri și fluxuri de numerar în viitor.

Exemple de fluxuri de numerar provenite din activități de investiții:

a) plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri și mijloace fixe, active necorporale și alte active pe termen lung;
b) încasările în numerar din vânzarea de terenuri și clădiri, instalații și echipamente, active necorporale și alte active pe termen lung;
c) plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi și interesele în asocierile în participație;

Scanned with OKEN Scanner

d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi și interesele în asocierile în participație;
e) plățile în numerar pentru contractele futures, forward, de opțiuni și swap, în afara cazului când contractele sunt deținute în scopuri de plasament sau de tranzacționare sau când plățile sunt clasificate drept activități de finanțare; și
f) încasările în numerar din contracte futures, contracte forward, contracte de opțiuni sau swap, în afara cazului când contractele sunt deținute în scopuri de plasament sau de tranzacționare sau când încasările sunt clasificate drept activități de finanțare.

Activități de finanțare

Prezentarea separată a fluxurilor de numerar provenite din activități de finanțare este importantă deoarece este folositoare în estimarea cererilor viitoare de fluxuri de numerar din partea finanțatorilor întreprinderii.

Exemple

a) veniturile în numerar din emisiuni de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
b) plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau răscumpăra acțiunile întreprinderii;
c) veniturile în numerar din emisiuni de bonuri de tezaur, obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi pe termen scurt sau lung;
d) rambursările în numerar ale unor sume împrumutate; și
e) plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Raportarea fluxurilor de numerar din activități de exploatare

O întreprindere trebuie să raporteze fluxurile de numerar din activități de exploatare folosind una dintre cele două metode:
a) metoda directă, prin care sunt prezentate clasele majore de plăți și încasări brute în numerar;
b) metoda indirectă, prin care profitul net sau pierderea netă este ajustată cu efectele tranzacțiilor ce nu au natura de numerar, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare, trecute sau viitoare, și elementelor de venituri și cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din investiții sau finanțări.

Pe baza metodei indirecte, fluxul de numerar net din activitățile de exploatare este determinat prin ajustarea profitului net sau a pierderii nete cu următoarele efecte:
– modificările apărute pe parcursul perioadei în valoarea stocurilor, creanțelor și datoriilor din exploatare;

Scanned with OKEN Scanner

- alte elemente decât numerarul, cum ar fi amortizarea, provizioanele, impozitele amânate, câştiguri şi pierderi valutare nerealizate;
- profiturile nedistribuite ale întreprinderilor asociate;
- interesele minoritare; şi
- alte elemente pentru care au rezultat fluxuri de numerar din investiţie sau din finanţare.

Raportarea fluxurilor de numerar din activităţi de investiţii şi finanţare

Întreprinderile trebuie să raporteze separat clasele majore de încasări brute în numerar şi de plăţi brute în numerar provenite din activităţi de investiţii şi finanţare, cu excepţia fluxurilor de numerar raportate pe o bază netă.

Raportarea fluxurilor de numerar pe o bază netă

Fluxurile de numerar provenite din următoarele activităţi de exploatare, investiţii şi finanţare pot fi raportate pe o bază netă:

- plăţile şi încasările în numerar în numele clienţilor, atunci când fluxurile de numerar reflectă mai degrabă activităţile clientului, decât pe cele ale întreprinderii; şi
- plăţile şi încasările în numerar pentru elementele pentru care rulajul este rapid, sumele sunt mari, iar termenul de scadenţă este scurt.

Fluxurile de numerar provenite din fiecare dintre următoarele activităţi ale unei instituţii financiare pot fi raportate pe o bază netă:

- încasările şi plăţile de numerar pentru acceptarea şi rambursarea depozitelor cu o dată fixă de scadenţă;
- plasarea şi retragerea depozitelor de la alte instituţii financiare; şi
- avansurile în numerar şi împrumuturile făcute clienţilor şi rambursarea acestor avansuri şi împrumuturi.

Fluxurile de numerar în valută

Fluxurile de numerar provenite din tranzacţiile efectuate în valută trebuie înregistrate în moneda de raportare a întreprinderii prin aplicarea asupra valorii în valută a cursului de schimb dintre moneda de raportare şi valută, la data fluxului de numerar.

Fluxurile de numerar ale unei filiale din străinătate trebuie convertite la cursurile de schimb dintre moneda de raportare şi valută, la data fluxului de numerar.

Elemente extraordinare

Fluxurile de numerar asociate cu elemente extraordinare vor fi clasificate ca provenind din activităţi de exploatare, investiţie şi finanţare şi prezentate adecvat şi separat.

Scanned with OKEN Scanner

Dobândă și dividende

Fluxurile de numerar din dobânzi și dividende încasate sau plătite vor fi prezentate separat. Acestea trebuie clasificate într-o manieră consecventă, de la perioadă la perioadă, clasificate ca activități de exploatare, de investiții sau de finanțare.

Impozitul pe profit

Fluxurile de numerar provenite din impozit pe profit vor fi prezentate separat și vor fi clasificate drept fluxuri de numerar rezultate din activități de exploatare, cu excepția situației în care ele pot fi identificate în mod specific cu activități de finanțare și investiții.

Investiții în filiale, întreprinderi asociate și asocieri în participațe

La contabilizarea unei participații într-o întreprindere asociată sau filială, înregistrată utilizând metoda punerii în echivalență sau a costului, investitorul restrânge raportarea sa în situația fluxurilor de numerar la fluxurile de numerar dintre el și societatea în care s-a investit, de exemplu la dividende și avansuri.

Achiziționarea și cedarea filialelor și a altor unități de afaceri

Fluxurile de numerar globale provenite din achiziția și din înstrăinarea de filiale și alte unități de afaceri vor fi prezentate separat și clasificate ca rezultate din activități de investiție.

Întreprinderile trebuie să prezinte, cumulativ, în legătură atât cu achizițiile, cât și cu înstrăinările filialelor sau ale altor unități de afaceri, de-a lungul perioadei, următoarele aspecte:

- contraprestația totală plătită sau primită în schimbul achiziției sau înstrăinării;
- ponderea din contraprestația primită sau plătită sub forma numerarului și echivalentelor acestuia;
- valoarea numerarului sau echivalentelor acestuia aparținând filialei sau unității de afaceri achiziționate sau înstrăinate; și
- valoarea activelor și obligațiilor, altele decât numerarul și echivalentele acestuia, aparținând filialei sau unității de afaceri care a fost achiziționată sau înstrăinată, centralizat, pe fiecare categorie majoră.

Alte tranzacții decât cele în numerar

Tranzacțiile de investiții și finanțare care nu necesită întrebuințarea numerarului sau a echivalentelor de numerar trebuie excluse din situația fluxurilor de numerar. Astfel de tranzacții trebuie prezentate separat în cadrul situațiilor financiare, într-un mod care să furnizeze toate informațiile relevante despre aceste activități de investiții și finanțare.

Scanned with OKEN Scanner

Componente ale numerarului și ale echivalentelor de numerar

Întreprinderile trebuie să evidențieze componentele numerarului și ale echivalentelor de numerar și să prezinte o reconciliere a sumelor din situația fluxurilor de numerar cu elementele echivalente raportate în bilanț.

Alte prezentări

Întreprinderea trebuie să prezinte, împreună cu un comentariu al conducerii, valoarea soldurilor semnificative de numerar și echivalente de numerar deținute de întreprindere și la care nu are acces grupul.

IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, impune prezentarea informațiilor comparative.

Sunt furnizate de asemenea extrase din contul de profit și pierdere și din bilanț cu scopul de a ilustra modul în care acestea se leagă cu informațiile furnizate în situația fluxurilor de numerar.

Exemple de întocmire a situației fluxurilor de numerar

(soldurile conturilor de terți sunt fără TVA)

Informațiile financiare necesare se regăsesc în bilanț și în contul de profit și pierdere.

I. Se cunosc următoarele date pentru S.C. XYZ S.A.

Contul de profit și pierdere al exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2000

– mii lei –

	NOTA	
Cifra de afaceri		40.000
Costul vânzărilor		(34.000)
Marja brută		6.000
Amortizarea	1	(500)
Cheltuieli administrative și de vânzare plătite		(800)
Cheltuieli cu dobânzi	3	(600)
Venituri din investiții	2	900
Profitul înainte de impozitare		5.000
Impozitul pe profit	4	(1.200)
Profitul net		3.800

Scanned with OKEN Scanner

Bilanț la 31 decembrie 2000

	NOTA	2000	1999
		– mii lei –	
Active			
Numerar și echivalente de numerar		1.250	700
Creanțe		3.000	1.900
Stocuri		1.850	2.650
Investiții		4.000	4.000
Terenuri și mijloace fixe înregistrate la cost		5.770	2.500
Amortizarea cumulată		(1.400)	(900)
Terenuri și mijloace fixe la valoarea netă	1	4.370	1.600
Total active		14.470	10.850
Datorii			
Furnizori		400	2.350
Dobânzi de plătit	3	70	200
Impozit pe profit de plătit	4	500	1.200
Împrumuturi pe termen lung		2.500	1.400
Total datorii		3.470	5.150
Capital propriu			
Capital social		4.500	3.000
Rezultat reportat		6.500*	2.700
Total capital propriu		11.000	5.700
Total datorii și capital propriu		14.470	10.850

*) 6.500 = Rezultat reportat din perioada precedentă (2.700) + Profit net din perioada curentă (3.800).

Situația fluxurilor de numerar prin metoda indirectă la 31 decembrie 2000

	NOTA	
		– mii lei –
Profitul înainte de impozitare		5.000
Ajustări pentru:		
Amortizare	1	500*
Venituri din investiții***	2	(900)*
Cheltuieli cu dobânzile	3	600*
Profitul din exploatare înainte de modificarea capitalului circulant		5.200
Creșteri ale creanțelor comerciale și ale altor creanțe**		(1.100)
Descreșteri în valoarea stocurilor**		800
Descreșteri în valoarea furnizorilor**		(1.950)
Dobânzi plătite	3	(730)
Impozit pe profit plătit	4	(1.900)

Numerar net din activitățile de exploatare			320
Fluxuri de numerar din activitățile de investiții			
Achiziționarea de terenuri și mijloace fixe	1	(3.270)	
Venituri din investiții*	2	900	
Numerar net utilizat în activitățile de investiții			(2370)
Fluxuri de numerar din activitățile de finanțare			
Încasări din emisiunea de acțiuni**		1.500	
Încasări din împrumuturile pe termen lung**		1.100	
Numerar net din activitățile de finanțare			2.600
Creșterea netă în valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar	5		550

*) Conform contului de profit și pierdere.
**) Conform bilanțului.
* **) Veniturile s-au dedus din profit pentru că nu aparțin activității de exploatare.

În conformitate cu **metoda directă**, fluxul net de numerar din exploatare se determină astfel:

	– mii lei –
Încasări clienți:	
sold inițial – clienți	1.900 +
clienți din vânzări (conform contului de profit și pierdere)	40.000 –
sold final – clienți	3.000
	38.900
– Achiziții stocuri:	
costul stocurilor vândute (conform contului de profit și pierdere)	34.000 +
sold final – stocuri	1.850 –
sold inițial – stocuri	2.650
	33.200
Plăți:	
- furnizori	
achiziții	33.200+
sold inițial – furnizori	2.350 –
sold final – furnizori	400
	35.150 +
– cheltuieli administrative și de vânzare (conform contului de profit și pierdere)	800 +
– dobândă (vezi nota 3)	730 +
– impozit pe profit (vezi nota 4)	1.900
Total plăți	38.580
Flux net din exploatare	320

Explicații referitoare la transferarea datelor în situația fluxurilor de numerar

Nota 1. Amortizarea terenurilor și mijloacelor fixe

Mișcarea generală înregistrată în imobilizări în valoare de 2.770 mii lei este determinată de cheltuiala cu achiziționarea (5.770 – 2.500 = 3.270 mii lei valoare brută) și amortizarea imobilizărilor pentru anul în curs (500 mii lei).

Cheltuiala cu amortizarea este adunată deoarece ea nu presupune o ieșire reală de numerar. Ea reprezintă o ajustare contabilă menită să reflecte utilizarea de către entitate a imobilizărilor deținute.

Deoarece intrările de imobilizări au fost plătite în întregime, atunci valoarea totală a plății apare în situația fluxurilor de numerar la capitolul activități de investiții.

Nota 2. Venitul din investiții

Acesta trebuie adăugat la rezultat și apoi ajustat pentru a reflecta venitul din investiții încasat în cursul perioadei. În exemplul de mai sus, venitul din investiții este încasat deoarece nu există un venit din investiții plătit în avans sau rămas de încasat la sfârșitul nici unuia dintre exercițiile financiare.

Nota 3. Dobânzile plătite

În același fel în care venitul din investiții este ajustat la valoarea încasată în cursul anului, cheltuiala cu dobânda trebuie ajustată cu scopul de a reflecta valoarea plătită. Pentru a se ajunge la această cifră s-au efectuat următoarele calcule:

	– mii lei –
Dobânda de plătit, conform contului de profit și pierdere	600
Dobânda inițială de plătit	200
Dobânda finală de plătit	(70)
Dobânda plătită	730

Nota 4. Ajustarea impozitului pe profit este efectuată din aceleași rațiuni pentru care este făcută ajustarea dobânzii. Astfel, impozitul plătit este egal cu cheltuiala din contul de profit și pierdere corectată cu soldul inițial și cu soldul final (1.900 = = 1.200 + 1.200 – 500).

Nota 5. Creșterea netă în valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar este reprezentată de diferența dintre valoarea finală și cea inițială a numerarului și a echivalentelor de numerar.

Scanned with OKEN Scanner

II. Se cunosc următoarele date pentru S.C. „ABC" S.A.:

– mii lei –

Bilanț	2000	1999
Mijloace fixe		
Total mijloace fixe	24.000*	42.500
Amortizare cumulată	(10.000)	(12.000)
Valoare contabilă netă	14.000	30.500
Active curente		
Stocuri	4.000	3.000
Debitori	10.000	5.000
Numerar și echivalente de numerar	26.000	22.500
	40.000	30.500
Datorii curente		
Furnizori	12.000	25.000
Impozite și taxe de plată	7.000	4.000
	19.000	29.000
		1.500
Active curente nete	21.000	32.000
Total active minus datorii curente	35.000	
Capital și rezerve		
Capital	13.000	13.000
Profit și pierdere	22.000**	19.000
	35.000	32.000

**) De menționat că, din totalul mijloacelor fixe, utilaje la costul de 18.500 mii lei și cu o valoare contabilă netă de 12.500 mii lei au fost vândute la valoarea lor contabilă netă, deci nu există profit sau pierdere din această vânzare.*

***) 22.000 = 19.000 (profit perioada precedentă) + 3.000 (profit perioada curentă, conform contului de profit și pierdere).*

Contul de profit și pierdere pentru anul încheiat la data de 31 decembrie 2000

– mii lei –

Vânzări	60.000
Costul vânzărilor	20.000
Marja brută din vânzări	40.000
Costuri administrative și de distribuție achitate	(4.000)
Dobânda plătită	(4.000)
Amortizarea mijloacelor fixe	(4.000)
Dividend încasat pentru titlurile de plasament deținute	1.000
Profit înainte de impozitare	29.000
Impozit pe profit	(8.000)
Profit după impozitare	21.000
Dividende plătite în cursul anului	(18.000)
Profit reportat	3.000

Alte informații referitoare la contul de profit și pierdere:

– toate vânzările sunt pe credit;

– dobânda plătită: 4.000 mii lei;

Scanned with OKEN Scanner

– dividende încasate pentru acțiuni deținute: 1.000 mii lei;
– impozitele pentru anul curent sunt estimate la 8.000 mii lei. Compania a plătit 5.000 mii lei în cursul anului 2000.

Încasări de la clienți:

	– mii lei –
Vânzări (pe credit)	60.000
+ sold inițial clienți	5.000
- sold final clienți	(10.000)
Încasări totale	55.000-
venituri din vânzarea utilajelor	12.500
Încasări din exploatare	42.500

Plăți efectuate în cursul anului:	– mii lei –
Costul produselor vândute	
(20.000 – 12.500 costul utilajelor vândute)	7.500
+ stoc final	4.000
– stoc inițial	(3.000)
Achiziții stocuri	8.500
+ sold inițial furnizori	25.000
– sold final furnizori	(12.000)
Plăți furnizori	21.500
Cheltuieli administrative și de distribuție	4.000*
	25.500
Dobânda plătită în timpul anului	4.000*

**) Conform contului de profit și pierdere*

Situația fluxurilor de numerar la 31 decembrie 2000

	– mii lei –
Numerar din activitatea de exploatare	
Încasări de la clienți	42.500
Plăți efectuate către furnizori și angajați	(25.500)
Dobânda plătită	(4.000)
Impozit plătit*	(5.000)
A. Sume nete din activitatea de exploatare	8.000
*) Impozit plătit în timpul anului	
Impozit conform contului de profit și pierdere	8.000
– sold inițial – impozit	4.000
– sold final – impozit	(7.000)
Sume plătite	5.000
Numerar din activitatea de investiții	
Venituri din vânzarea de utilaje	12.500
Dividende primite	1.000**
B. Sume nete din activitatea de investiții	13.500

Scanned with OKEN Scanner

Numerar din activitatea de finanțare	
C. Dividende plătite	(18.000)**
Flux net (A + B + C)	**3.500**
Numerar și echivalente – sold la începutul anului	22.500
Numerar și echivalente – sold la sfârșitul anului	26.000
	3.500

***) Conform contului de profit și pierdere*

III. Se cere întocmirea unei situații previzionate a fluxurilor de numerar pentru perioada ce se va încheia la data de 31 iulie 2000, pornind de la următoarele date:

– mii lei –

Bilanț la 31 iulie	Efectiv 31.07.1999		Previzionat 31. 07.2000	
Active fixe				
Patente și mărci înregistrate	250		199	
Imobilizări corporale	297		277	
Imobilizări financiare	2		2	
	549		478	
Active circulante				
Stocuri	580		645	
Clienți	715		797	
Numerar	3		3	
	1.298		1.445	
Creditori: sume rambursabile în mai puțin de 1 an				
Furnizori	569		607	
Descoperire de cont	698		961	
Creditori din operațiuni de leasing	6		-	
Impozit de plătit	75		(41)*	
Dividende de plătit	50		-	
Obligații angajate	23		21	
	1.421		1.548	
Datorii curente nete		(123)		(103)
Total active minus datorii curente		426		375
Creditori: sume rambursabile în mai mult de 1 an		(36)		(57)
		390		318
Capital și rezerve				
Capital social	100		100	
Rezerve din reevaluare	52		44**	
Profit și pierdere reportată	238		174***	
	390		318	

**) Impozitul de 41 mii lei previzionat a se recupera este determinat de pierderea previzionată.*

***) Rezerva din reevaluare de 44 mii lei = 52 mii lei (rezerva precedentă) – 8 mii lei (amortizarea rezervei din reevaluare).*

****) Profitul de 174 mii lei = 238 mii lei (profit precedent) – 64 mii lei (pierdere curentă).*

Scanned with OKEN Scanner

Informații suplimentare privind bilanțul previzionat:
- în decursul anului următor vor fi realizate cheltuieli privind investițiile în imobilizări în valoare de 42 mii lei. Acestea vor fi parțial compensate de o subvenție în valoare de 25 mii lei;
- obligațiile angajate sunt generate de vânzare și distribuție.

Contul de profit și pierdere previzionat pentru anul ce se va încheia la 31 iulie 2000

	– mii lei –
Vânzări	5.160
Costul vânzărilor	4.283
Marja brută din vânzări	877
Cheltuieli de vânzare și de distribuție plătite	389
Cheltuieli administrative plătite	509
Dobânda plătită	92
Pierderi înainte de deducerea impozitului pe profit	(113)
Impozit pe profit de recuperat	41
Pierderi după deducerea impozitului pe profit	(72)
Amortizarea diferenței din reevaluare	8
Pierdere anuală	(64)

Informații suplimentare despre contul de profit și pierdere previzionat:
1. vânzările au fost preliminate în mod egal pe toata durata anului;
2. costul vânzărilor presupune:

	– mii lei –
Achiziții	2.426
Variații ale stocurilor (sold inițial 580 – sold final 645)	(65)
Consum stocuri	2:361
Salarii	1.671
Amortizarea imobilizărilor necorporale	51
Amortizarea imobilizărilor corporale	62
Cheltuieli compensate cu subvenții guvernamentale	(4)
Cheltuieli generale plătite	142
	4.283

3. cheltuielile de vânzare și distribuție cuprind:

	– mii lei –
Salariile plătite agenților comerciali	253
Comisioanele plătite agenților comerciali	104
Cheltuieli plătite cu reparații vehicule	32
	389

Scanned with OKEN Scanner

4. dobânda este plătită la sfârșitul fiecărui trimestru, la următoarele date: 31 octombrie, 31 ianuarie, 30 aprilie și 31 iulie.

Impozitul pe profit și dividendele se decontează în anul următor.

Fluxuri de numerar previzionate pentru anul ce se încheie la 31 iulie 2000

– mii lei –

Intrări de numerar:		
Încasări de la clienți	5.078*	
Venit din subvenții	25	
		5.103
Ieșiri de numerar:		
Furnizori achitați	2.388**	
Salarii plătite (vezi informația nr. 2 de la contul de profit și pierdere)	1.671	
Cheltuieli privind vânzarea, distribuția și cheltuieli generale	533***	
Cheltuieli administrative plătite (conform contului de profit și pierdere)	509	
Dobânda plătită (conform contului de profit și pierdere)	92	
Creditori din operațiunile de leasing (conform bilanțului)	6	
Plata impozitului (conform bilanțului)	75	
Dividende plătite (conform bilanțului)	50	
Cheltuieli privind investițiile în imobilizări	42	
		(5.366)
Deficit anual		(263)
Descoperire de cont existentă la începutul anului		(698)
Descoperire de cont prevăzută pentru 31 iulie 2000		(961)

**) clienți – sold inițial 715 +*
clienți din vânzări 5.160 –
clienți – sold final 797
5.078

***) Achiziții (vezi informația nr. 2 de la contul de profit și pierdere) 2.426 +*
furnizori – sold inițial 569 –
furnizori – sold final 607
2.388

****) 533 = 389 cheltuieli de vânzare și distribuție (conform contului de profit și pierdere) + 142 cheltuieli generale plătite (vezi informația nr. 2 de la contul de profit și pierdere) + 23 – 21 (variația datoriilor angajate).*

Scanned with OKEN Scanner

IV. Pentru a arăta cum au fost obținute situațiile fluxurilor de numerar prin metoda directă și indirectă, sunt furnizate informații din bilanțul consolidat și din contul de profit și pierdere consolidat. Contul de profit și pierdere și bilanțul nu sunt prezentate în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Următoarele informații adiționale sunt relevante pentru întocmirea situației fluxurilor de numerar:

- toate acțiunile unei filiale au fost achiziționate cu 590 mii lei. Valorile juste ale activelor achiziționate și ale obligațiilor preluate sunt următoarele:

	– mii lei –
– stocuri	100
– creanțe	100
– numerar	40
– terenuri, clădiri, instalații și echipamente	650
– furnizori	100
– datorii pe termen lung	200

- 250 mii lei au fost obținute din emisiunea de capital social și alte 250 mii lei din împrumuturi pe termen lung.
- cheltuielile cu dobânda au fost de 400 mii lei, din care 170 mii lei au fost plătiți în cursul perioadei. 100 mii lei legați de cheltuielile cu dobânda ale perioadei precedente au fost de asemenea plătiți în cursul perioadei.
- dividendele plătite au fost de 1.200 mii lei.
- obligațiile fiscale la începutul și la sfârșitul perioadei au fost de 1.000 mii lei și, respectiv, de 400 mii lei. Cheltuiala reprezentând impozitul pe profit a fost de 300 mii lei.
- grupul a achiziționat terenuri, clădiri, instalații și echipamente de lucru cu un cost total de 1.250 mii lei, din care 900 mii lei achiziționate prin leasing financiar (durata contractului fiind de 10 ani) și 350 mii lei achiziționate cu plata în numerar.
- instalații cu o valoare inițială de 80 mii lei și cu o amortizare cumulată de 60 mii lei au fost vândute în numerar la valoarea de 20 mii lei.
- creanțele la finele lui 2000 includ dobânzi de încasat, aferente investițiilor financiare, de 100 mii lei.

Contul de profit și pierdere consolidat pentru perioada încheiată la 31 decembrie 2000

	– mii lei –
Vânzări	30.650
Costul vânzărilor	(26.000)
Marjă brută	4.650
Amortizare	(450)
Cheltuieli administrative și de vânzare plătite	(910)
Cheltuieli cu dobânzi (conform informațiilor adiționale)	(400)

Scanned with OKEN Scanner

Venit din investiţii financiare	500
Pierderi din diferenţe de curs valutar	(40)
Profit înaintea impozitării şi elementelor extraordinare	3.350
Elemente extraordinare – încasări din asigurarea împotriva cutremurelor	180
Profit după elementele extraordinare	3.530
Impozitul pe profit (conform informaţiilor adiţionale)	(300)
Profit net înainte de plata dividendelor	3.230

Bilanţul consolidat la 31 decembrie 2000

	2000	– mii lei – 1999
Active		
Numerar şi echivalente ale acestuia	410	160
Creanţe	1.900	1.200
Stocuri	1.000	1.950
Investiţii de portofoliu	2.500	2.500
Terenuri, clădiri, instalaţii şi echipamente la cost	3.730	1.910
Amortizarea acumulată	(1.450)	(1.060)
Terenuri, clădiri, instalaţii şi echipamente la valoare netă	2.280	850
Total active	8.090	6.660
Obligaţii		
Furnizori	250	1.890
Dobânzi de plătit	230*	100
Impozit pe profit de plătit	400	1.000
Datorii pe termen lung	2.300	1.040
Total pasive	3.180	4.030
Capital propriu		
Capital social	1.500	1.250
Profit reportat	3.410**	1.380
Total capital propriu	4.910	2.630
Total obligaţii şi capital propriu	8.090	6.660

**) 230 = 100 dobândă datorată – sold iniţial +*
400 cheltuiala cu dobânda (conform contului de profit şi pierdere) –
270 dobânda plătită (conform informaţiilor adiţionale)

***) 3.410 = 1.380 profit an precedent +*
3.230 profit curent (conform contului de profit şi pierdere) –
1.200 dividende plătite (conform informaţiilor adiţionale)

Scanned with OKEN Scanner

Situația fluxurilor de numerar prin metoda directă la 31 decembrie 2000

	– mii lei –
Fluxuri de numerar din activități de exploatare	
Încasări de la clienți	30.150*
Plăți către furnizori și angajați	(27.600)**
Numerar generat din exploatare	2.550
Dobânzi plătite (conform informațiilor adiționale)	(270)
Impozit pe profit plătit	(900)***
Fluxul de numerar înainte de elemente extraordinare	1.380
Câștiguri din asigurarea împotriva cutremurelor	180
A. Numerar net din activități de exploatare	1.560

**) 30.150 = sold inițial clienți 1.300 (1.200 + 100, conform Notei 1 la situația fluxurilor de numerar) + clienți din vânzări 30.650 (conform contului de profit și pierdere) – – sold final clienți 1.800 (1.900 – 100 dobânda de încasat, conform informațiilor adiționale)*

***) Achiziții stocuri = 26.000 stocuri consumate (conform contului de profit și pierdere) + 1.000 stoc final – 1.950 stoc inițial 25.050*

Furnizori plătiți = 1.890 furnizori - sold inițial + 25.050 achiziții – 250 furnizori – sold final 26.690 + 910 cheltuieli administrative și de vânzare (conform contului de profit și pierdere)

Plăți 27.600

****) 900 = 1.000 sold inițial + 300 cheltuiala cu impozitul pe profit (conform contului de profit și pierdere) – 400 sold final.*

Fluxuri de numerar din activități de investiții

Achiziția filialei X, fără numerarul dobândit (conform Notei 1)	(550)
Achiziționarea de terenuri, clădiri, instalații și echipamente (conform Notei 2)	(350)
Încasări din vânzarea de echipament (conform informațiilor adiționale)	20
Venituri din investiții financiare	400*
B. Numerar net folosit în activități de investiții	(480)

**) 400 = venituri din investiții financiare 500 (conform contului de profit și pierdere) – dobânda de încasat 100 (conform informațiilor adiționale).*

Scanned with OKEN Scanner

Fluxuri de numerar din activități de finanțare	
Venituri din emisiunea de capital social	250**
Încasări din împrumuturi pe termen lung	250**
Plăți pentru operațiunile de leasing financiar	(90)***
Dividende plătite	(1.200)****
C. Numerar net utilizat în activități de finanțare	(790)

***) Conform informațiilor adiționale.*
****) 900 mii lei/10 ani, conform informațiilor adiționale.*
*****) Acestea pot fi evidențiate, de asemenea, drept flux de numerar din exploatare.*

Creșterea netă a numerarului și echivalentelor de numerar (A + B + C)	**290**
Numerar și echivalente de numerar la începutul perioadei (conform Notei 3)	**120**
Numerar și echivalente de numerar la finele perioadei (conform Notei 3)	**410**

Fluxuri de numerar din activități de exploatare – metoda indirectă

	– mii lei –
Profitul înainte de impozitare și de elementele extraordinare	3.350*
Ajustări pentru:	
Amortizare	450*
Pierderi din diferențe de curs	40*
Venituri din investiții	(500)*
Cheltuieli cu dobânzi	400*
Profit din exploatare înainte de modificarea capitalului circulant	3.740
Creșteri ale creanțelor comerciale și de altă natură	(500)**
Descreșterea stocurilor	1.050***
Descreșterea datoriilor către furnizori	(1.740)****
Numerar generat din exploatare	2.550
Dobânzi plătite (conform informațiilor adiționale)	(270)
Impozit pe profit vărsat	(900)*****
Fluxurile de numerar înaintea elementelor extraordinare	1.380
Încasarea asigurării	180*
Numerarul net provenit din activități de exploatare	1.560

**) Conform contului de profit și pierdere*
***) (500) = sold inițial 1.200 + 100 (conform Notei 1) – sold final 1.800 (1.900 – 100, dobândă de încasat, conform informațiilor adiționale)*
****) 1.050 = sold inițial 1.950 + 100 (conform Notei 1) – sold final 1.000*
*****) 1.740 = sold inițial 1.890 + 100 (conform Notei 1) – sold final 250*
******) 900 = sold inițial 1.000 + cheltuiala cu impozitul pe profit 300 (conform contului de profit și pierdere) – sold final 400.*

Scanned with OKEN Scanner

Note la situația fluxurilor de numerar

Nota 1. Achiziția filialei

În cursul perioadei, grupul a achiziționat filiala X. Valorile juste ale activelor achiziționate și ale obligațiilor preluate sunt următoarele:

	– mii lei –
Numerar	40
Stocuri	100
Creanțe	100
Terenuri, clădiri, instalații și echipamente	650
Furnizori	(100)
Datorii pe termen lung	(200)
Prețul total de achiziție	590
Mai puțin numerarul deținut de X	(40)
Fluxul de numerar din achiziție, fără numerarul obținut	550

Nota 2. Terenuri și mijloace fixe

În cursul perioadei, grupul a achiziționat terenuri și mijloace fixe cu un cost global de 1.250 mii lei, din care 900 mii lei au fost achiziționate prin leasing financiar, iar 350 mii lei s-au plătit în numerar.

Nota 3. Numerar și echivalente de numerar

Numerarul și echivalentele de numerar constau în disponibilități bănești, solduri la bănci și investiții în instrumente ale pieței monetare. Numerarul și echivalentele de numerar incluse în situația fluxurilor de numerar cuprind următoarele sume:

	- mii lei -	
	2000	1999
Numerar și echivalente de numerar raportate anterior	410	160
Efectele variației ratei de schimb valutar	-	(40)*
Numerar și echivalente de numerar corectate	410	120

**) Conform contului de profit și pierdere.*

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

Situația fluxurilor de trezorerie se întocmește potrivit unuia dintre modelele exemplificate în cap. III din Reglementările aprobate prin ordinul sus menționat, care au la bază metoda directă și cea indirectă.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 8

PROFITUL NET SAU PIERDEREA NETĂ A PERIOADEI, ERORI FUNDAMENTALE ŞI MODIFICĂRI ALE POLITICILOR CONTABILE

Prescrierea clasificării, a modului de prezentare şi abordare contabilă a anumitor elemente în contul de profit şi pierdere astfel încât să creeze o bază uniformă pentru toate întreprinderile. Acest lucru facilitează comparaţia cu situaţiile financiare anterioare, dar şi cu cele ale altor întreprinderi.

Standardul prevede de asemenea tratamentul contabil al estimărilor contabile, al schimbării politicilor contabile aplicate şi corectării erorilor fundamentale.

Aria de aplicabilitate

Acest standard trebuie aplicat în prezentarea profitului sau a pierderii rezultate din activitatea curentă şi în prezentarea elementelor extraordinare din contul de profit şi pierdere. Este aplicat de asemenea în contabilizarea schimbărilor apărute în estimările contabile făcute anterior, a erorilor fundamentale şi a modificării metodelor contabile.

Definiţii

Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din tranzacţii sau evenimente ce sunt clar diferite de activităţile obişnuite ale întreprinderii şi care nu au un caracter frecvent sau regulat.

Activităţile curente sunt oricare dintre activităţile desfăşurate de întreprindere ca parte a obiectului de activitate şi activităţile adiţionale în care se implică întreprinderea pentru continuarea acestora sau derivând din aceste activităţi.

Erorile fundamentale sunt erorile descoperite în perioada curentă şi care au un prag de semnificaţie important, astfel încât situaţiile financiare corespunzătoare uneia sau mai multor perioade anterioare nu mai pot fi considerate ca prezentând încredere la data emiterii lor.

Politicile contabile reprezintă principiile, fundamentele, convenţiile, regulile şi practicile specifice adoptate de o întreprindere în pregătirea şi prezentarea situaţiilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Profitul net sau pierderea netă a perioadei

Toate elementele de venituri şi cheltuieli recunoscute într-o perioadă trebuie incluse în determinarea rezultatului net corespunzător acelei perioade, în afară de cazul în care un anumit standard specifică sau permite altceva.

În mod normal, toate elementele veniturilor şi cheltuielilor recunoscute într-o perioadă sunt incluse în determinarea rezultatului net (profit sau pierdere) corespunzător acelei perioade. Pot exista circumstanţe când anumite elemente pot fi excluse din rezultatul net corespunzător perioadei. Acest standard ia în considerare două dintre aceste circumstanţe: corectarea erorilor fundamentale şi efectul schimbării metodelor contabile.

Rezultatul net trebuie să fie prezentat în contul de profit şi pierdere corespunzător fiecărei perioade şi conţine următoarele elemente:

- profitul sau pierderea corespunzătoare activităţii curente; şi
- elemente extraordinare.

Elemente extraordinare

Natura şi suma corespunzătoare fiecărui element extraordinar trebuie prezentate separat.

Teoretic, toate veniturile şi cheltuielile incluse în determinarea rezultatului net al perioadei sunt realizate în cursul desfăşurării de către întreprindere a activităţii curente. Deci numai rareori un eveniment sau o tranzacţie dă naştere la un eveniment extraordinar.

Modalitatea prin care se stabileşte dacă un eveniment sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile curente ale întreprinderii este determinată de natura elementului sau a tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod curent de o întreprindere, mai degrabă decât de frecvenţa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, un eveniment poate să fie extraordinar pentru o întreprindere, dar nu şi pentru o alta, datorită diferenţelor dintre activităţile curente ale respectivelor întreprinderi.

De exemplu, pierderile rezultate în urma unui cutremur pot fi considerate un element extraordinar de multe întreprinderi. În schimb, drepturile deţinătorilor de poliţe apărute în urma unui cutremur nu sunt considerate un element extraordinar de către o societate care încheie asigurări împotriva unor astfel de riscuri.

Exemple de evenimente sau tranzacţii ce dau naştere în general la elemente extraordinare în cazul majorităţii întreprinderilor:

- exproprierea activelor; sau
- cutremure sau alte dezastre naturale.

Prezentarea naturii şi valorii fiecărui element extraordinar se poate face fie direct în contul de profit şi pierdere, fie în note, dar în acest ultim caz trebuie menţionată în contul de profit şi pierdere valoarea totală a tuturor elementelor extraordinare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

Societatea agricolă „Podgoria" S.A. a suferit pierderi ca urmare a unor alunecări de teren. Cheltuielile efectuate până la acea dată pentru producţia în curs afectată de acest eveniment sunt de 1.000.000 mii lei.

Înregistrarea în contabilitate a pierderii:

671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"	=	331 „Produse în curs de execuţie"		1.000.000.000

Profit sau pierdere din activităţile curente

Când elementele veniturilor şi cheltuielilor din contul de profit şi pierdere provenite din activităţi curente au o asemenea mărime, natură sau impact încât prezentarea acestora este relevantă în explicarea performanţelor întreprinderii pentru perioada respectivă, atunci natura şi valoarea corespunzătoare acestor elemente trebuie prezentate separat.

Deşi elementele veniturilor şi cheltuielilor prezentate mai sus nu sunt elemente extraordinare, natura şi suma corespunzătoare acestor elemente pot fi relevante pentru utilizatorii documentelor financiare în înţelegerea poziţiei financiare şi a performanţei unei întreprinderi, precum şi în efectuarea previziunilor asupra poziţiei financiare şi performanţei. Prezentarea acestor informaţii este de obicei inclusă în notele la situaţiile financiare.

Circumstanţele care pot da naştere la prezentarea separată a elementelor de venituri şi cheltuieli sunt:

- reducerea valorii stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete sau a valorii terenurilor, clădirilor, maşinilor, utilajelor şi echipamentului până la nivelul valorii recuperabile, precum şi reluarea acestor reduceri;
- restructurarea activităţilor unei întreprinderi şi reluarea oricăror provizioane privind costurile restructurării;
- vânzarea (scoaterea din funcţiune) elementelor corespunzătoare terenurilor, clădirilor, maşinilor, utilajelor şi echipamentelor;
- vânzarea (scoaterea din funcţiune) investiţiilor pe termen lung;
- diverse litigii în curs sau finalizate;
- activităţi discontinue; şi
- alte reluări de provizioane.

Modificări în estimările contabile

Multe elemente ale situaţiilor financiare nu pot fi măsurate cu precizie, ci doar estimate.

De exemplu, se pot cere estimări ale debitorilor îndoielnici, ale uzurii morale a stocurilor sau ale duratei de viaţă utilă, precum şi ale modului de consumare

Scanned with OKEN Scanner

a beneficiilor economice obținute din activele amortizabile. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unei noi informații, a unei noi experiențe sau a dezvoltărilor succesive.

Efectul schimbării unei estimări contabile trebuie inclus în determinarea rezultatului net în:

a) perioada în care are loc modificarea, dacă afectează numai aceasta perioadă, sau
b) perioada în care are loc modificarea și în perioadele viitoare, dacă are efect și asupra acestora.

O modificare a unei estimări contabile poate afecta numai perioada curentă sau atât perioada curentă, cât și perioadele viitoare.

De exemplu, o modificare în estimarea sumei corespunzătoare debitorilor (clienților) incerți afectează doar perioada curentă și de aceea este recunoscută imediat. O schimbare în estimarea duratei de funcționare sau a modului de consumare a beneficiilor economice date de un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea atât în perioada curentă, cât și în cursul celorlalte perioade de-a lungul duratei de viață utilă a activului. În ambele cazuri, efectul schimbării care se referă la perioada curentă este reflectat ca venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există un efect și asupra perioadelor viitoare, acesta este recunoscut în perioadele viitoare.

Efectul modificării unei estimări contabile trebuie reflectat în cadrul aceleiași poziții din bilanț, respectiv din contul de profit și pierdere, în care s-a inclus anterior și estimarea inițială.

Natura și valoarea unei modificări aduse unei estimări contabile ce are un efect substanțial în perioada curentă sau care se așteaptă să aibă un efect substanțial în perioadele următoare trebuie să fie reflectate în situațiile financiare. Atunci când cuantificarea sumei este imposibil de realizat, acest lucru trebuie menționat.

Se face distincție între corectarea erorilor fundamentale și modificarea estimărilor contabile. Estimările contabile sunt prin natura lor aproximări ce necesită revizuiri, pe măsură ce alte informații devin cunoscute, iar aceste revizuiri nu constituie corecții de erori fundamentale.

Exemplu

S.C. „Flaro" S.A. achiziționează un mijloc fix în valoare de 200.000 mii lei. Durata de viață utilă este de 8 ani, iar societatea îl amortizează prin metoda liniară. La sfârșitul anului 2 de funcționare se hotărăște că amortizarea mijlocului fix se va face pe o durată de 6 ani, aceasta fiind durata de viață utilă (durata rămasă de 4 ani).

- achiziționarea mijlocului fix

2131		404	
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	=	„Furnizori de imobilizări"	200.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Anul 1

- evidenţierea amortizării anuale (200.000.000 lei/8 ani = 25.000.000 lei)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor“	25.000.000

Anul 2

- valoare amortizabilă: 175.000.000 lei = 200.000.000 lei - 25.000.000 lei
- evidenţierea amortizării anuale de 35.000.000 lei (175.000.000 lei/5 ani)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor“	35.000.000

Anii 3 la 6

- evidenţierea amortizării anuale de 35.000.000 lei

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor “	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor “	35.000.000

Erori fundamentale

Erorile pot apărea ca rezultat al unui calcul matematic greşit, al aplicării greşite a metodelor contabile, al unei interpretări greşite a evenimentelor, fraudelor sau omisiunilor. Corectarea acestor erori este inclusă de obicei în determinarea rezultatului net corespunzător perioadei curente.

În unele cazuri o eroare are un efect semnificativ asupra situaţiilor financiare, astfel încât acestea nu mai sunt considerate credibile la data emiterii lor. Aceste erori sunt considerate erori fundamentale, de exemplu, includerea în situaţiile financiare a unor sume importante corespunzătoare producţiei în curs sau creanţelor din perioadele anterioare, provenite din contracte frauduloase.

- **Tratament de bază**

Suma corespunzătoare corectării unei erori fundamentale înregistrate într-o perioadă anterioară trebuie reflectată prin ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat. Informaţiile necesare realizării de comparaţii trebuie recalculate, în cazul în care acest lucru este posibil.

Situaţiile financiare, incluzând informaţiile comparative din perioadele anterioare, sunt prezentate ca şi când eroarea fundamentală ar fi fost corectată în perioada în care a fost făcută. De aceea, suma corecţiei corespunzătoare fiecărei perioade prezentate trebuie inclusă în rezultatul net al perioadei respective. Suma

Scanned with OKEN Scanner

corecției corespunzătoare perioadelor dinaintea celor incluse în informațiile comparative este prezentată ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei prezentate anterioare celei de raportare.

Recalcularea informației comparative nu dă naștere în mod necesar la o amendare a situațiilor financiare care au fost deja aprobate de acționari sau depuse la autoritățile în cauză. Totuși legile naționale pot cere amendarea acestor situații financiare.

O întreprindere trebuie să prezinte următoarele:
- natura erorii fundamentale;
- valoarea corecției aduse perioadei curente și fiecărei perioade anterioare prezentate în cadrul situațiilor comparative;
- valoarea corecției corespunzătoare perioadelor anterioare celor incluse în cadrul informațiilor comparative; și
- faptul că informațiile comparative prezentate au fost recalculate sau specificarea faptului că această recalculare este imposibilă.

▪ **Tratament alternativ permis**

Suma corespunzătoare corectării unei erori fundamentale trebuie inclusă în determinarea rezultatului net corespunzător perioadei curente. Informațiile comparative trebuie prezentate în același fel în care au fost raportate în situațiile financiare ale perioadei anterioare. Informațiile adiționale pro forma trebuie prezentate, în afară de cazul în care acest lucru este imposibil de realizat.

O întreprindere trebuie să prezinte:
- natura erorii fundamentale;
- suma corespunzătoare corectării reflectată în rezultatul net corespunzător perioadei; și
- suma corespunzătoare corectării incluse în fiecare perioadă pentru care informația pro forma este prezentată și suma corespunzătoare corectării efectuate în perioadele anterioare celor incluse în informația pro forma. Dacă reflectarea informației pro forma este imposibilă, acest lucru trebuie specificat.

Exemplu

1. În exercițiul curent „N", organele de control au calculat întreprinderii „X" majorări de întârziere pentru neplata în termen a obligațiilor contractuale astfel:

- majorări aferente exercițiului „N – 1": 250.000 mii lei;
- majorări aferente exercițiului curent „N": 100.000 mii lei.

În exercițiul „N – 1", întreprinderea „X" a raportat:

Venituri totale	1.000.000 mii lei
Cheltuieli totale	700.000 mii lei
Profitul înaintea impozitării	300.000 mii lei
Impozit pe profit (25%)	75.000 mii lei
Profit net	225.000 mii lei

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul „N", conform evidenței contabile, întreprinderea prezintă venituri în sumă de 1.300.000 mii lei și cheltuieli în sumă de 900.000 mii lei (inclusiv majorările pentru anul curent).

În exercițiul „N – 1", soldul inițial al rezultatului reportat este de 200.000 mii lei, iar soldul final este de 425.000 mii lei. Rezultatul reportat în sumă de 425.000 mii lei este compus din 200.000 mii lei soldul inițial, plus 225.000 mii lei profitul net al perioadei.

- Extras din contul de profit și pierdere conform tratamentului de bază

– mii lei –

	exercițiul „N"	exercițiul „N – 1" (recalculat)
Venituri totale	1.300.000	1.000.000
Cheltuieli totale	900.000	950.000
Profit înaintea impozitării	400.000	50.000
Impozit pe profit	100.000	12.500
Profit net	300.000	37.500

Situația rezultatului reportat în conformitate cu tratamentul de bază

- mii lei -

	exercițiul „N"	exercițiul „N – 1" (recalculat)
Soldul inițial al rezultatului reportat, raportat anterior recalculării	425.000	200.000
Corecția erorii fundamentale	(187.500) *	-
Sold inițial al rezultatului reportat, recalculat	237.500	200.000
Profit net al exercițiului	300.000	37.500
Sold final al rezultatului reportat	537.500	237.500

* Impozit pe profit aferent erorii: 250.000.000 x 25% = 62.500.000
Valoarea corecției nete asupra rezultatului reportat:
250.000.000 - 62.500.000 = 187.500.000

Înregistrări contabile:
- pentru exercițiul „N – 1":

		401	
%	=	„Furnizori"	250.000.000
1174			
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale"			187.500.000
4411			
„Impozitul pe profit curent"			62.500.000

Scanned with OKEN Scanner

- pentru exercițiul „N“:

6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități“	=	401 „Furnizori“	100.000.000

- Extras din contul de profit și pierdere în conformitate cu tratamentul alternativ permis

– mii lei –

	exercițiul N	exercițiul N – 1	Pro forma exercițiul N	Pro forma exercițiul N – 1 (recalculat)
Venituri totale	1.300.000	1.000.000	1.300.000	1.000.000
Cheltuieli totale	1.150.000	700.000	900.000	950.000
Profit înaintea impozitării	150.000	300.000	400.000	50.000
Impozit pe profit (25%)	37.500	75.000	100.000	12.500
Profit net	112.500	225.000	300.000	37.500

Situația rezultatului reportat în conformitate cu tratamentul alternativ permis

– mii lei –

	exercițiul N	exercițiul N-1	Pro forma exercițiul N	Pro forma exercițiul N-1 (recalculat)
Sold inițial al rezultatului reportat, raportat anterior recalculării	425.000	200.000	425.000	200.000
Corecția erorii fundamentale (după scăderea impozitului pe profit)	-	-	(187.500)	-
Sold inițial al rezultatului reportat, recalculat	425.000	200.000	237.500	200.000
Profit net al exercițiului	112.500	225.000	300.000	37.500
Sold final al rezultatului reportat	537.500	425.000	537.500	237.500

2. În exercițiul curent „N“, organele de control fiscal au efectuat un control încrucișat la mai multe întreprinderi, control în care a fost implicată și întreprinderea „Y“. Cu această ocazie s-a descoperit că întreprinderea „Y“ nu a înregistrat în contabilitate facturi emise pentru livrări de bunuri în sumă de 700.000 mii lei, în exercițiul „N – 1“.

Scanned with OKEN Scanner

În exerciţiul „N – 1", întreprinderea „Y" a raportat:

	– mii lei –
Venituri totale	2.500.000
Cheltuieli totale	2.000.000
Profit înaintea impozitării	500.000
Impozit pe profit (25%)	125.000
Profit net	375.000

În exerciţiul „N", în contul de profit şi pierdere, întreprinderea prezintă venituri totale în sumă de 3.300.000 mii lei (inclusiv 700.000 mii lei reprezentând facturi neînregistrate) şi cheltuieli totale în sumă de 2.500.000 mii lei.

În exerciţiul „N – 1", soldul iniţial al rezultatului reportat este de 250.000 mii lei, iar soldul final este de 625.000 mii lei.

- Extras din contul de profit şi pierdere conform tratamentului de bază

	exerciţiul „N"	– mii lei – exerciţiul „N-1" (recalculat)
Venituri totale	2.600.000	3.200.000
Cheltuieli totale	2.500.000	2.000.000
Profit brut înaintea impozitării	100.000	1.200.000
Impozit pe profit	25.000	300.000
Profit net	75.000	900.000

Situaţia rezultatului reportat în conformitate cu tratamentul de bază

	exerciţiul „N"	– mii lei – exerciţiul „N – 1" (recalculat)
Sold iniţial al rezultatului reportat, raportat anterior recalculării	625.000	250.000
Corecţia erorii fundamentale	525.000 *	-
Sold iniţial al rezultatului reportat, recalculat	1.150.000	250.000
Profit net al exerciţiului	75.000	900.000
Sold final al rezultatului reportat	1.225.000	1.150.000

* Impozit pe profit aferent erorii: 700.000.000 x 25% = 175.000.000
Valoarea corecţiei nete asupra rezultatului reportat:
700.000.000 – 175.000.000 = 525.000.000

- Înregistrare contabilă în exerciţiul „N":

4111 „Clienţi"	=	%	700.000.000
		1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale"	525.000.000
		4411 „Impozitul pe profit curent"	175.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- Extras din contul de profit și pierdere în conformitate cu tratamentul alternativ permis

– mii lei –

			Pro forma	
	exercițiul N	exercițiul N – 1	exercițiul N	exercițiul N – 1 (recalculat)
Venituri totale	3.300.000	2.500.000	2.600.000	3.200.000
Cheltuieli totale	2.500.000	2.000.000	2.500.000	2.000.000
Profit înaintea impozitării	800.000	500.000	100.000	1.200.000
Impozit pe profit (25%)	200.000	125.000	25.000	300.000
Profit net	600.000	375.000	75.000	900.000

Situația rezultatului reportat în conformitate cu tratamentul alternativ permis

– mii lei –

			Pro formă	
	exercițiul N	exercițiul N – 1	exercițiul N	exercițiul N – 1 (recalculat)
Sold inițial al rezultatului reportat, raportat anterior recalculării	625.000	250.000	625.000	250.000
Corecția erorii fundamentale	-	-	525.000	-
Sold inițial al rezultatului reportat, recalculat	625.000	250.000	1.150.000	250.000
Profit net al exercițiului	600.000	375.000	75.000	900.000
Sold final al rezultatului reportat	1.225.000	625.000	1.225.000	1.150.000

Modificări ale politicilor contabile

O modificare a politicii contabile trebuie efectuată doar dacă este cerută de statut sau de un organism de elaborare a standardelor contabile sau dacă această modificare are ca rezultat o prezentare mai adecvată a evenimentelor sau tranzacțiilor în situațiile financiare ale societății.

O modificare a politicii contabile este aplicată retrospectiv sau prospectiv, în concordanță cu cerințele acestui standard. Aplicarea retrospectivă are ca rezultat o nouă politică contabilă aplicată evenimentelor și tranzacțiilor anterioare, ca și cum noua politică ar fi fost folosită dintotdeauna. Prin urmare, politicile contabile sunt aplicate evenimentelor și tranzacțiilor la data la care aceste evenimente au avut loc.

Aplicarea prospectivă constă în faptul că noua politică se aplică evenimentelor și tranzacțiilor ce au loc după data la care s-a efectuat schimbarea. Nici o ajustare referitoare la perioadele anterioare nu se aplică soldului de deschidere al rezultatului reportat sau în raportarea rezultatului net corespunzător perioadei, deoarece soldurile existente nu sunt recalculate. Noua politică este aplicată soldurilor existente de la data schimbării.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A. a contractat un credit extern în valoare de 100.000 $ pentru achiziția unui echipament tehnologic, amortizabil în 5 ani. Valoarea echipamentului achiziționat este de 150.000 mii lei. Diferențele de curs valutar rezultate la achitarea creditului aferent acestei achiziții sunt de 10.000 mii lei. Acestea au fost incluse în valoarea mijlocului fix.

La sfârșitul celui de-al treilea an de la punerea în funcțiune, societatea hotărăște să schimbe politica contabilă în ceea ce privește tratamentul diferențelor de curs valutar, respectiv înregistrarea acestora în contul de profit și pierdere (conform tratamentului de bază prevăzut de IAS 21). Schimbarea politicii se efectuează retrospectiv.

Anul 1:

- achiziția echipamentului tehnologic

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	=	404 „Furnizori de imobilizări"	150.000.000

- includerea diferenței de curs în valoarea mijlocului fix

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)"	=	5124 „Conturi la bănci în valută"	10.000.000

- evidențierea amortizării anuale (160.000.000 lei/5 ani = 32.000.000 lei)

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	5124 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	32.000.000

Anul 2:

- evidențierea amortizării anuale

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	32.000.000

Anul 3:

- evidențierea amortizării anuale

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	32.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Anul 4:

- reflectarea efectelor modificării politicilor contabile

%		2131	
2813	=	„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“	10.000.000
„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“			6.000.000
1173			
„Rezultatul reportat provenit din modificarea politicilor contabile“			3.000.000
4411*			
„Impozitul pe profit curent“			1.000.000

* Impozitul pe profit curent plătit în plus (4.000.000 x 25% = 1.000.000)

- evidențierea amortizării anuale, recalculată după schimbarea politicii (valoarea amortizabilă 150.000.000 lei/5 ani = 30.000.000 lei)

6811		2813	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	30.000.000

Anul 5:

- evidențierea amortizării anuale

6811		2813	
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	30.000.000

Adoptarea unui Standard Internațional de Contabilitate

O schimbare în cadrul unei politici contabile care este datorată adoptării unui standard trebuie reflectată în concordanță cu dispozițiile tranzitorii, dacă există, din acel standard. În absența oricărei dispoziții tranzitorii, modificarea politicii contabile trebuie aplicată în concordanță cu tratamentul contabil de bază sau cu tratamentul contabil alternativ.

- **Alte modificări ale politicilor contabile – Tratamentul de bază**

O modificare a politicii contabile trebuie aplicată retrospectiv, în afară de cazul în care valoarea oricărei ajustări rezultate aferente perioadelor anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil. Orice ajustare rezultată trebuie reflectată ca o ajustare a soldului de deschidere a rezultatului reportat. Informațiile comparative trebuie recalculate, în afară de cazul în care acest lucru nu este posibil.

O modificare a politicii contabile trebuie aplicată în mod prospectiv atunci când valoarea ajustării soldului de deschidere al rezultatului reportat nu poate fi determinată în mod rezonabil.

Scanned with OKEN Scanner

Când o schimbare în cadrul unei politici contabile are un efect semnificativ asupra perioadei curente, asupra oricărei perioade prezentate sau poate avea efecte semnificative asupra perioadelor viitoare, o întreprindere trebuie să prezinte următoarele:

- motivele schimbării;
- valoarea ajustării pentru perioada curentă și pentru toate perioadele prezentate;
- suma corespunzătoare ajustărilor efectuate în perioadele anterioare celor incluse în informațiile comparative; și
- faptul că informațiile comparative au fost recalculate sau că acest lucru este imposibil.

▪ **Alte modificări ale politicilor contabile – Tratamentul alternativ permis**

O schimbare a politicii contabile trebuie aplicată retrospectiv, în afară de cazul în care suma corespunzătoare oricărei ajustări aferente perioadelor anterioare nu este determinabilă în mod rezonabil. Orice ajustare rezultată trebuie inclusă în determinarea rezultatului net corespunzător perioadei curente. Informațiile comparative trebuie prezentate așa cum au fost raportate în situațiile financiare ale perioadei anterioare, iar cele comparative adiționale pro forma trebuie de asemenea prezentate, în afară de cazul în care acest lucru nu este impracticabil.

O modificare în cadrul politicii contabile trebuie aplicată în mod prospectiv atunci când suma ce trebuie inclusă în rezultatul net corespunzător perioadei curente nu poate fi determinată în mod rezonabil.

Când o modificare a unei politici contabile are un efect semnificativ asupra perioadei curente, sau asupra oricărei perioade anterioare prezentate sau viitoare, o întreprindere trebuie să prezinte următoarele:

- motivele modificării;
- suma corespunzătoare ajustării reflectate în rezultatul net corespunzător perioadei curente; și
- suma corespunzătoare ajustărilor efectuate în fiecare perioadă pentru care sunt prezentate informațiile pro forma și sumele corespunzătoare ajustărilor efectuate în perioadele anterioare celor incluse în situațiile financiare. Dacă este imposibilă prezentarea informațiilor pro forma, acest lucru trebuie menționat.

Interpretarea SIC – 8, Prima aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate ca baze ale contabilității

Aspecte dezbătute

Prezentarea elementelor:

a) cum ar trebui elaborate și prezentate situațiile financiare ale întreprinderii în perioada în care IAS-urile sunt aplicate în totalitate pentru prima dată ca bază primară a contabilității; și

b) cum trebuie aplicate prevederile tranzitorii specifice, prevăzute în standardele și interpretările individuale, la soldurile elementelor existente la data intrării în vigoare a acestora, atunci când IAS-urile sunt aplicate în totalitate ca bază primară a contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Acord

Pentru prima dată Standardele şi Interpretările trebuie aplicate retrospectiv, cu următoarele excepţii:

- Standardele şi Interpretările individuale cer sau permit un tratament tranzitoriu diferit; sau
- valorile ajustate pentru perioadele anterioare nu pot fi determinate în mod rezonabil.

Informaţiile comparative trebuie elaborate şi prezentate conform IAS-urilor.

Orice ajustare rezultată din aplicarea IAS-urilor trebuie tratată ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat al perioadei anterioare prezentate în conformitate cu IAS-urile.

Când IAS-urile se aplică în totalitate ca bază primară a contabilităţii pentru prima dată, o întreprindere trebuie să aplice prevederile tranzitorii ale standardelor şi interpretărilor efective numai pentru perioadele ce se încheie la data stabilită în Standardele şi Interpretările respective.

Prezentarea informaţiilor

Când se aplică pentru prima dată în totalitate IAS-urile ca bază primară de contabilitate, întreprinderea trebuie să prezinte:

- momentul în care valoarea ajustării soldului iniţial al rezultatului reportat nu poate fi determinat în mod rezonabil;
- când este dificil să se prevadă informaţii comparative; şi
- politica selectată pentru fiecare Standard care permite o alegere a politicilor contabile tranzitorii.

Baza pentru concluzii

- în perioada aplicării pentru prima dată a IAS-urilor ca bază primară de contabilitate, Standardele şi Interpretările ar trebui aplicate retrospectiv, în afară de cazul când prevederile tranzitorii permit/cer alt tratament sau când suma ajustării în legătură cu perioadele anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil;
- în situaţiile financiare trebuie prezentate informaţiile comparative aferente perioadei anterioare pentru toate informaţiile, în afară de cazul când un Standard permite sau cere altceva;
- nu este potrivit a se recunoaşte în contul de profit şi pierdere efectul cumulat al schimbărilor rezultate din trecerea de la normele naţionale la IAS-uri (tratamentul alternativ permis al modificării politicii contabile nu este folosit la aplicarea pentru prima dată a IAS-urilor ca bază primară a contabilităţii);
- tratamentul tranzitoriu aplicabil oricăror solduri ale elementelor care existau anterior datei intrării în vigoare a Standardelor şi Interpretărilor curente este strict limitat la perioadele ce se încheie la data prevăzută în acestea. Situaţiile financiare ale întreprinderilor cărora li se aplică IAS-urile pentru prima dată ca bază primară de contabilitate sunt elaborate conform prezumţiei că Standardele curente au fost întotdeauna aplicate.

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

Influențele asupra rezultatului reportat, provenite din adoptarea pentru prima dată a IAS-urilor, mai puțin IAS 29, din modificările politicilor contabile și din corectarea erorilor fundamentale sunt reflectate în „Situația modificărilor capitalului propriu".

În situația în care s-a optat pentru tratamentul alternativ, Nota nr. 6 „Principii, politici și metode contabile", va cuprinde:

- elementele afectate și valoarea acestora la costul istoric;
- baza de evaluare adoptată;
- ajustările efectuate în vederea aplicării tratamentului contabil alternativ;
- influența asupra rezultatului;
- conținutul, limitele și modalitățile de aplicare.

IAS 10

EVENIMENTE ULTERIOARE DATEI BILANȚULUI

De a stabili:

– momentul în care o întreprindere trebuie să-și ajusteze situațiile financiare pentru evenimentele ulterioare datei bilanțului; și

– prezentările de informații pe care o întreprindere trebuie să le facă, referitoare la data autorizării situațiilor financiare în vederea depunerii și evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Acest standard cere de asemenea ca o întreprindere să nu-și întocmească situațiile financiare pe baza principiului continuității activității dacă evenimentele ulterioare datei bilanțului indică faptul că acest principiu nu este adecvat.

Aria de aplicabilitate

Acest standard trebuie aplicat în contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Definiții

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere.

Scanned with OKEN Scanner

Pot fi identificate două tipuri de evenimente:

- cele care oferă dovada condițiilor existente la data bilanțului (evenimentele ulterioare datei bilanțului, care ajustează situațiile financiare); și
- cele care oferă indicații despre condițiile ce apar ulterior datei bilanțului (evenimentele ulterioare datei bilanțului, care nu ajustează situațiile financiare).

În unele cazuri, unei întreprinderi i se cere să supună spre aprobare acționarilor ei situațiile financiare, după ce acestea au fost deja emise. În astfel de circumstanțe, situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere la data inițială a emiterii și nu la data la care acționarii le aprobă.

Exemple

1. La data de 1 martie 2001, conducerea unei întreprinderi încheie proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar ce s-a încheiat la 31 decembrie 2000. Pe 20 martie 2001, consiliul director analizează situațiile financiare și le autorizează în vederea depunerii. Întreprinderea își anunță profitul pe 22 martie 2001. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane interesate pe 1 aprilie 2001. Întâlnirea anuală a acționarilor aprobă situațiile financiare pe 15 mai 2001 și apoi acestea sunt depuse la organismele prevăzute de lege pe 18 mai 2001.

Situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere pe 20 martie 2001 (data la care Consiliul de Administrație a autorizat emiterea).

În unele cazuri, conducerii unei întreprinderi i se cere să prezinte situațiile financiare pentru aprobare unui consiliu de supraveghere (format în exclusivitate din cadre neexecutive). În astfel de cazuri, situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere atunci când conducerea le autorizează pentru prezentarea către consiliul de supraveghere.

2. Pe 20 martie 2001, conducerea unei întreprinderi autorizează situațiile financiare în vederea prezentării lor către consiliul de supraveghere. Consiliul de supraveghere este format în exclusivitate din cadre neexecutive și poate include reprezentanți ai angajaților sau a altor persoane externe interesate. Consiliul de supraveghere aprobă situațiile financiare pe 28 martie 2001.

Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane interesate pe data de 1 aprilie 2001. Adunarea Generală a Acționarilor primește situațiile financiare pe 15 mai 2001, care apoi sunt depuse la un organism de reglementare pe data de 18 mai 2001.

Situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere pe 20 martie 2001 (data la care conducerea a autorizat prezentarea lor în consiliul de supraveghere).

Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care Situațiile financiare sunt autorizate pentru depunere, chiar dacă acele evenimente au loc după publicarea unui anunț al profitului sau a altor informații financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaştere şi evaluare

➢ **Evenimente ulterioare datei bilanţului care ajustează situaţiile financiare**

O întreprindere trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situaţiile sale financiare ca urmare a acestor evenimente.

Exemple de evenimente ulterioare datei bilanţului, care necesită ca o întreprindere să ajusteze valorile recunoscute în situaţiile sale financiare sau să recunoască elemente ce nu au fost recunoscute anterior:

a) rezoluţia, ulterioară datei bilanţului, a unui litigiu care, deoarece confirmă că o întreprindere are deja o obligaţie prezentă la data bilanţului, impune întreprinderii să ajusteze un provizion deja recunoscut sau să recunoască un provizion în locul unei obligaţii contingente;

b) falimentul unui client, apărut ulterior datei bilanţului, confirmă că la data bilanţului exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanţe comerciale şi că întreprinderea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanţe comerciale.

Exemplu

1. S.C. „ONIX" S.A. avea la finele anului 2000 facturi emise şi neîncasate în sumă de 50.000 mii lei, pentru care a creat un provizion pentru depreciere. Ulterior datei bilanţului, organele judecătoreşti au declarat falimentul clientului respectiv.

Din punctul de vedere al rezultatului, situaţia nu se schimbă, însă au loc modificări în cadrul patrimoniului, ceea ce implică modificări în analiza indicatorilor financiari, respectiv calculul lichidităţii.

c) determinarea, ulterior datei bilanţului, a costului activelor achiziţionate sau a încasărilor rezultate din activele vândute, înainte de data bilanţului.

Exemplu

2. O evaluare a unei clădiri scoate în evidenţă faptul că acea clădire are probleme cu structura de rezistenţă, ceea ce înseamnă că valoarea sa justă este mult mai mică decât cea reflectată în bilanţ la sfârşitul anului. Este foarte probabil ca aceste probleme să fi existat şi la sfârşitul anului şi în aceste condiţii este justificat să se efectueze o ajustare a situaţiilor financiare pentru a reflecta această diminuare valorică.

d) descoperirea de fraude sau erori ce arată că situaţiile financiare au fost incorecte.

➢ **Evenimente ulterioare datei bilanţului care nu ajustează situaţiile financiare**

O întreprindere nu trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situaţiile financiare pentru a reflecta asemenea evenimente.

Un exemplu de asemenea eveniment ce are loc ulterior datei bilanţului: declinul valorii de piaţă a investiţiilor între data bilanţului şi data la care situaţiile financiare sunt autorizate pentru depunere. Întreprinderea nu ajustează valorile recunoscute pentru investiţii în situaţiile sale financiare.

Scanned with OKEN Scanner

➢ **Dividende**

Dacă dividendele datorate deținătorilor de instrumente de capital propriu sunt propuse sau declarate după data bilanțului, o întreprindere nu trebuie să recunoască acele dividende ca datorie la data bilanțului.

IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, cere ca o întreprindere să prezinte valoarea dividendelor ce au fost propuse sau declarate după data bilanțului, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru depunere.

IAS 1 permite ca o întreprindere să facă aceste prezentări de informații:
- fie în bilanț, ca o componentă separată a capitalului propriu;
- fie în notele la situațiile financiare.

Continuitatea activității

O întreprindere nu trebuie să-și întocmească situațiile financiare pe baza continuității activității dacă organele de conducere decid după data bilanțului fie că intenționează să lichideze întreprinderea sau să înceteze activitatea comercială, fie că nu are nici o altă variantă realistă în afara acestora.

Dacă principiul continuității activității nu mai este adecvat, IAS 10, Evenimente ulterioare datei bilanțului, cere o modificare fundamentală a bazei pe care se face contabilitatea.

IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, cere anumite prezentări de informații dacă:
- situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității; sau
- conducerea este conștientă de existența unor evenimente sau condiții ce pot pune la îndoială capacitatea întreprinderii de a-și continua activitatea. Evenimentele sau condițiile ce necesită prezentări de informații pot apărea ulterior datei bilanțului.

Prezentarea informațiilor

- **Data autorizării pentru depunere**

O întreprindere trebuie să prezinte data la care situațiile financiare au fost autorizate pentru depunere, precum și cine a dat această autorizare. Dacă proprietarii întreprinderii sau alții au puterea de a amenda situațiile financiare după emitere, întreprinderea trebuie să prezinte acest fapt.

Este important pentru utilizatori să știe momentul în care au fost autorizate pentru depunere situațiile financiare, pentru că acestea nu reflectă evenimente după această dată.

- **Actualizarea prezentării de informații referitoare la condițiile existente la data bilanțului**

Dacă o întreprindere primește, ulterior datei bilanțului, informații despre condițiile ce au existat la data bilanțului, aceasta trebuie să actualizeze prezentările de informații ce se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

Scanned with OKEN Scanner

- **Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu ajustează situațiile financiare**

Atunci când evenimente ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o întreprindere trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de evenimente ulterioare datei bilanțului, care nu ajustează situațiile financiare:

a) natura evenimentului; și
b) o estimare a efectului financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

Aspectele de mai sus se cer prezentate, de asemenea, conform prevederilor **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001.**

Exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului pentru care nu este necesar să se efectueze ajustări, dar care pot avea o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte:

- combinarea de întreprinderi ce se produce ulterior datei bilanțului sau înstrăinarea unei filiale importante;
- anunțarea unui plan de întrerupere a activității, cedarea de active sau decontarea de datorii aferente unei activități în curs de întrerupere sau participarea la acorduri pentru vânzarea de astfel de active ori decontarea unor astfel de datorii;
- achiziționări sau cedări majore de active sau exproprierea de către guvern a unor active importante;
- distrugerea în urma unui incendiu a unei importante uzine, ulterior datei bilanțului;
- tranzacții importante cu acțiuni comune, ulterioare datei bilanțului;
- modificări majore, ulterioare datei bilanțului, în prețurile activelor sau în cursurile de schimb valutar;
- anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore;
- implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea de garanții semnificative;
- începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Evenimentele importante survenite după încheierea exercițiului financiar, de natura celor menționate anterior și care au afectat întreprinderea, sunt prezentate în raportul administratorilor.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 33

REZULTATUL PE ACȚIUNE

Stabilirea principiilor necesare pentru determinarea şi prezentarea rezultatului pe acțiune. Aceasta va permite o mai bună comparare a indicatorilor de performanță a diferitelor societăți în cadrul aceleiaşi perioade, precum şi a indicatorilor unei societăți de la o perioadă la alta.

Aria de aplicabilitate

- **Întreprinderi cu acțiuni comercializate pe piață**

a) Acest standard se aplică de către societățile care dețin sau sunt în curs de a emite pe piața financiară acțiuni comune sau acțiuni comune potențiale.

b) Când se prezintă situațiile financiare ale societății-mamă şi cele consolidate, informațiile pe care acest standard le impune trebuie reflectate numai pe baza datelor consolidate.

- **Întreprinderi cu acțiuni necomercializate pe piață**

O întreprindere care nu are acțiuni comune sau acțiuni comune potențiale comercializate pe piață, dar care prezintă rezultatul pe acțiune, trebuie să-l calculeze şi să-l prezinte în conformitate cu prevederile acestui standard.

Definiții

Acțiunea comună este un instrument de capital, subordonat tuturor celorlalte clase de instrumente de capital.

Acțiunea comună potențială este un instrument financiar sau un alt contract care poate să acorde deținătorului acesteia dreptul la acțiuni comune.

Warrant-urile sau opțiunile sunt instrumente financiare care acordă deținătorului lor dreptul la acțiuni comune.

Instrumentul financiar este orice contract care generează un activ financiar în conturile unei societăți şi o obligație financiară sau un instrument de capital în conturile altei societăți.

Instrumentul de capital constă în orice contract care determină un interes rezidual în activele unei societăți, după ce s-au dedus toate datoriile.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Scanned with OKEN Scanner

♦ **Rezultatul pe acţiune – de bază (EPS)**

Rezultatul pe acţiune – de bază se calculează împărţind profitul sau pierderea netă aferentă exerciţiului, corespunzătoare acţionarilor comuni, la media ponderată a acţiunilor comune în circulaţie în exerciţiul respectiv.

În scopul calculării rezultatului pe acţiune – de bază, profitul net sau pierderea netă aferentă exerciţiului, corespunzătore acţionarilor comuni, se consideră a fi profitul net sau pierderea netă aferentă exerciţiului, diminuată cu dividendele preferenţiale, respectiv:

Profit net corespunzător acţionarilor comuni	=	Profit net al exerciţiului	–	Dividende preferenţiale
Pierdere netă corespunzătoare acţionarilor comuni	=	Pierdere netă a exerciţiului	+	Dividende preferenţiale

Valoarea dividendelor preferenţiale, dedusă din profitul net aferent exerciţiului, este următoarea:

a) valoarea oricăror dividende preferenţiale aferente acţiunilor preferenţiale noncumulative, declarate în exerciţiul respectiv; şi

b) întreaga valoare a dividendelor preferenţiale cumulative, indiferent dacă asemenea dividende au fost declarate sau nu. Valoarea dividendelor preferenţiale aferente acţiunilor preferenţiale cumulative, plătite sau declarate în exerciţiul curent pentru exerciţiile anterioare.

Acţiunile preferenţiale se deosebesc de acţiunile comune prin faptul că, în timp ce acţiunilor comune le sunt aferente dividende fluctuante în funcţie de rezultatul exerciţiului, acţiunilor preferenţiale le sunt aferente dividende fixe, indiferent de rezultatul obţinut de societate.

Pentru calcularea rezultatului pe acţiune – de bază, numărul acţiunilor comune este egal cu media ponderată a acţiunilor comune, în circulaţie în exerciţiul respectiv.

Media ponderată a acţiunilor comune în circulaţie în exerciţiul respectiv reflectă posibilitatea ca valoarea capitalului social să fi variat în acel exerciţiu, ca urmare a fluctuaţiei numărului de acţiuni aflate în circulaţie la un moment dat. Această medie reprezintă numărul de acţiuni comune aflate în circulaţie la începutul exerciţiului, ajustat cu numărul de acţiuni răscumpărate sau emise în perioada respectivă, înmulţit cu un factor de ponderare a timpului. Factorul de ponderare a timpului este egal cu numărul de zile în care acţiunile respective s-au aflat în circulaţie, ca o cotă din numărul total de zile ale perioadei.

Exemplu de calcul al rezultatului pe acţiune

S.C. „ALMO" S.A. raportează rezultatele pentru exerciţiile financiare 1997, 1998 şi 1999 după cum urmează:

Profit net: - 31.12.1997 = 15.368 mii lei;
- 31.12.1998 = 8.056 mii lei;
- 31.12.1999 = 24.230 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Numărul de acțiuni comune, emise la 01.10.1997, este de 12.700.000.

Data	Explicație	Acțiuni emise	Acțiuni proprii	Acțiuni în circulație
01.01.1999	Sold inițial	12.700.000	-	12.700.000
01.04.1999	Răscumpărare acțiuni proprii	-	100.000	12.600.000
01.06.1999	Emisiune de acțiuni	254.000	-	12.854.000
31.12.1999	Sold final	12.954.000	100.000	12.854.000

Calcularea mediei ponderate:
(12.700.000 x 3/12) + (12.600.000 x 2/12) + (12.854.000 x 7/12) = 12.773.166 acțiuni comune sau
(12.700.000 x 12/12) – (100.000 x 9/12) + (254.000 x 7/12) = 12.773.166 acțiuni comune.

$$\textbf{Rezultatul pe acțiune comună-de bază} = \frac{\text{Profitul net aferent acțiunilor comune}}{\text{Numărul de acțiuni comune în circulație}}$$

$$EPS = \frac{15.368.000\,\text{lei}}{12.700.000} = 1{,}21\,\text{lei}$$

$$EPS = \frac{8.056.000\,\text{lei}}{12.700.000} = 1{,}63\,\text{lei}$$

$$EPS = \frac{24.230.000\,\text{lei}}{12.773.166} = 1{,}89\,\text{lei}$$

În majoritatea cazurilor, acțiunile comune sunt luate în calculul mediei ponderate a numărului de acțiuni comune de la data din care contravaloarea acestora se înregistrează drept creanță (de obicei data când au fost emise), de exemplu:

a) acțiunile comune, emise contra numerar, se includ când se înregistrează drept creanță valoarea numerarului de primit;
b) acțiunile comune, emise în urma reinvestirii voluntare a dividendelor aferente acțiunilor comune sau preferențiale, se includ la data plății dividendelor;
c) acțiunile comune, emise în urma conversiei unui instrument de îndatorare în acțiuni comune, se includ la data la care încetează acumularea dobânzii;
d) acțiunile comune emise în schimbul dobânzii sau principalului aferent altor instrumente financiare, se includ la data la care încetează acumularea dobânzii;
e) acțiunile comune, emise în schimbul stingerii unei datorii a societății, se includ la data stingerii datoriei;
f) acțiunile comune, emise ca plată pentru achiziționarea unui activ diferit de numerar, se includ la data la care se recunoaște achiziția; și
g) acțiunile comune, emise în schimbul prestării de servicii societăți, se includ atunci când se prestează serviciile.

Acțiunile comune, emise ca parte a prețului de cumpărare, în cazul unei combinări de întreprinderi prin *metoda achiziției*, se includ în media ponderată a

Scanned with OKEN Scanner

numărului de acţiuni la data achiziţiei, deoarece cumpărătorul include în contul său de profit şi pierdere rezultatele operaţiunilor efectuate de societatea achiziţionată, începând de la data achiziţiei.

Acţiunile comune, emise ca urmare a unei combinări de întreprinderi prin *metoda comuniunii de interese*, se includ în media ponderată a numărului de acţiuni din toate exerciţiile prezentate, pentru că situaţiile financiare ale societăţii rezultate se elaborează ca şi când această societate ar fi existat dintotdeauna. Astfel, numărul de acţiuni comune utilizat în acest caz la calculul rezultatului pe acţiune – de bază este egal cu valoarea agregată a mediilor ponderate ale întreprinderilor combinate, ajustată cu acţiunile echivalente ale societăţii ale cărei acţiuni sunt în circulaţie după combinare.

Exemplu

S.C. „ALMO" S.A., care are 12.700.000 de acţiuni comune, fiecare cu o valoare nominală de 1,37 lei/acţiune comună, achiziţionează întregul capital social al S.C. ALCO S.A. Această tranzacţie are loc pe data de 1 iulie 1999, când S.C. ALMO S.A. emite 6.350.000 de acţiuni comune cu o valoare nominală de 0,55 lei/acţiune comună, în schimbul întregului capital social al S.C. „ALCO" S.A. Profitul net înregistrat în anul 1999 de S.C. ALMO S.A. a fost de 24.230 mii lei, iar S.C. ALCO S.A. a raportat un profit net de 7.250 mii lei.

Media ponderată a numărului de acţiuni comune:
(12.700.000 x 12/12) + (6.350.000 x 6/12) = 15.875.000 acţiuni comune
Profituri care se includ:
(24.230 x 12/12) + (7.250 x 6/12) = 27.855 mii lei
Rezultatul pe acţiune: 27.855.000/15.875.000 = 1,75 lei/acţiune comună.

Media ponderată a acţiunilor în circulaţie în exerciţiul respectiv, precum şi mediile ponderate calculate pentru toate perioadele prezentate, se ajustează în cazul unor evenimente, altele decât conversia acţiunilor comune potenţiale, care au modificat numărul de acţiuni comune aflate în circulaţie, fără a determina o schimbare corespunzătoare în mărimea resurselor.

Se pot emite acţiuni comune sau se poate reduce numărul acţiunilor în circulaţie fără o schimbare corespunzătoare în mărimea resurselor, de exemplu:
a) o capitalizare sau o emisiune de acţiuni gratuite (dividende de capital);
b) o emisiune de drepturi, caz în care drept de cumpărare au doar acţionarii;
c) o diminuare a valorii nominale a acţiunilor; şi
d) o revenire la valoarea nominală iniţială a acţiunilor.

Emisiuni de acţiuni gratuite

În cazul în care sunt emise în mod gratuit acţiuni comune, aceste emisiuni cresc numărul de acţiuni comune în circulaţie, dar nu măresc resursele existente.

Scanned with OKEN Scanner

Numărul acțiunilor comune în circulație se ajustează, pentru a reflecta variația numărului acestora, ca și când operațiunea ar fi avut loc la începutul primului exercițiu raportat.

Exemplu

Următoarele informații se referă la rezultatele societății S.C. „ALMO" S.A. pentru exercițiile încheiate la 31.12.1997, 31.12.1998 și 31.12.1999.

	– mii lei –
Profit net 1997	15.368
Profit net 1998	8.056
Profit net 1999	24.230

Acțiuni comune în circulație până la 30.04.1999: 12.700.000
Emisiune gratuită la 01.05.1999: o acțiune comună pentru fiecare 10 acțiuni comune în circulație la 30.04.1999.
Număr acțiuni:

$$\frac{12.700.000}{10} \times 1 = 1.270.000 \text{ acțiuni gratuite}$$

$$\text{Rezultat pe acțiune 1999} : \frac{24.230.000}{12.700.000 + 1.270.000} = 1{,}73 \text{ lei/acțiune comună}$$

$$\text{Rezultat pe acțiune 1998} : \frac{8.056.000}{12.700.000 + 1.270.000} = 0{,}58 \text{ lei/acțiune comună}$$

Rezultat raportat inițial 1998 = 0,63 lei/acțiune comună

$$\text{Rezultat pe acțiune 1997}: \frac{15.368.000}{12.700.000 + 1.270.000} = 1{,}10 \text{ lei/acțiune comună}$$

Rezultat raportat inițial 1997 = 1,21 lei/acțiune comună

Emisiuni de drepturi

Pe parcursul anului societățile pot atrage capital suplimentar sub forma unei emisiuni de drepturi de subscriere prin emiterea de acțiuni la care dreptul de cumpărare îl au doar acționarii existenți pe o bază proporțională cu ceea ce ei dețin deja. Drepturile de subscriere pot fi oferite la prețul curent al pieței sau la un preț mai mic (cu discount). Acest discount poate fi privit ca o primă oferită acționarilor sub forma acțiunilor fără nici o contraprestație, fiind efectiv o emisiune de capitalizare a unei părți a acțiunilor fără nici o contraprestație și o emisiune a restului de acțiuni la prețul pieței.

O asemenea emisiune de drepturi conține în mod normal un element-primă. Numărul de acțiuni comune ce trebuie să fie utilizat la calcularea rezultatului pe acțiune – de bază pentru toate perioadele anterioare emisiunii de drepturi este egal cu numărul de acțiuni comune în circulație înainte de emisiune, înmulțit cu următorul factor:

$$\frac{\text{Valoarea justă pe acțiune înaintea exercitării drepturilor}}{\text{Valoarea teoretică pe acțiune după exercitarea drepturilor}}$$

Scanned with OKEN Scanner

unde *valoarea teoretică pe acțiune* se calculează astfel:

$$\text{Valoarea teoretică pe acțiune după exercitarea drepturilor} = \frac{\text{Valoarea justă a acțiunilor în circulație înainte de exercitarea drepturilor} + \text{Suma totală primită după exercitarea drepturilor}}{\text{Numărul de acțiuni în circulație înainte de exercitarea drepturilor} + \text{Numărul de acțiuni emise după exercitarea drepturilor}}$$

Exemplu

S.C. „ALMO" S.A. raportează următoarele rezultate pentru exercițiile financiare 1997, 1998 și 1999:

	– mii lei –
Profit net 1997	15.368
Profit net 1998	8.056
Profit net 1999	24.230

Numărul de acțiuni în circulație înainte de emisiunea de drepturi: 12.700.000

Termenii emisiunii de acțiuni:
- o acțiune nouă pentru fiecare 5 acțiuni comune în circulație (2.540.000 acțiuni noi emise);
- prețul de exercitare: 2,5 lei/acțiune comună;
- valoarea justă a unei acțiuni comune exact înainte de exercitare la 01.06.1998 este 4,5 lei/acțiune comună.

Total acțiuni comune în circulație după emisiune: 12.700.000 + 2.540.000 = 15.240.000 acțiuni comune în circulație

Valoarea teoretică pe acțiune este egală cu:

$$\frac{(4{,}5 \times 12.700.000) + (2{,}5 \times 2.540.000)}{12.700.000 + 2.540.000} = 4{,}16$$

Factorul de ajustare:

$$\frac{\text{Valoarea justă pe acțiune înainte de exercitarea drepturilor}}{\text{Valoarea teoretică pe acțiune după exercitarea drepturilor}} = \frac{4{,}5}{4{,}16} = 1{,}08$$

Calculul rezultatului pe acțiune (EPS)

	– lei/acțiune –
EPS 1997 – raportat inițial: 15.368.000 lei/12.700.000	= 1,21

EPS 1997 – recalculat: 15.368.000 lei/(12.700.000 x 1,08) = 1,12
EPS 1998 – raportat inițial: 8.056.000 lei/12.700.000 = 0,63
EPS 1998 – inclusiv efectele emisiunii de drepturi:

$$\frac{8.056.000}{(12.700.000 \times 1,08 \times 5/12) + (15.240.000 \times 7/12)} = 0,55$$

EPS 1999 = 24.230.000/15.240.000 = 1,59

	1997	1998	1999
EPS inițial	1,21	0,63	1,89
EPS recalculat	1,12	0,55	1,59
Diferențe	- 0,09	-0,08	- 0,3

♦ **Rezultatul pe acțiune – diluat**

Pentru calcularea rezultatului pe acțiune – diluat, profitul net corespunzător acționarilor comuni și media ponderată a acțiunilor în circulație se ajustează cu influențele tuturor acțiunilor comune potențiale diluante.

Rezultatul pe acțiune – diluat se calculează în concordanță cu metoda de calcul al rezultatului pe acțiune – de bază, luându-se în calcul, în același timp influența tuturor acțiunilor comune potențiale diluante aflate în circulație în exercițiul respectiv, și anume:

a) profitul net aferent exercițiului, corespunzător acțiunilor comune, se mărește cu valoarea după impozitare a dividendelor și a dobânzii recunoscute în acel exercițiu, aferentă acțiunilor comune potențiale diluante și ajustată în funcție de orice alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor determinate de conversia acțiunilor comune potențiale diluante;
b) media ponderată a acțiunilor comune în circulație se mărește cu media ponderată a acțiunilor comune suplimentare care s-ar fi aflat în circulație în cazul conversiei tuturor acțiunilor comune potențiale diluante.

• **Rezultatul – diluat**

În scopul calculării rezultatului pe acțiune – diluat, valoarea profitului net sau a pierderii nete aferente exercițiului, corespunzătoare acțiunilor comune, trebuie ajustată cu efectul elementelor de mai jos, ulterior cheltuielii cu impozitul pe profit:

a) orice dividende aferente acțiunilor comune diluante, care au fost deduse pentru obținerea profitului net corespunzător acționarilor comuni;
b) dobânda aferentă acțiunilor comune potențiale diluante, recunoscută în exercițiul respectiv; și
c) orice alte modificări ale veniturilor și cheltuielilor determinate de conversia acțiunilor comune potențiale diluante.

După ce acțiunile comune potențiale au fost transformate în acțiuni comune, nu se mai înregistrează dividende, dobândă, alte venituri sau alte

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli asociate acţiunilor comune potenţiale. Noile acţiuni comune vor participa la profitul net corespunzător acţionarilor comuni.

Necesitatea calculării şi prezentării acestui indicator, însoţit de rezultatul pe acţiune – de bază, este generată de faptul că societăţile intră uneori în angajamente de emisiune de acţiuni în viitor, care modifică rezultatul pe acţiune – de bază.

Acţiunile comune potenţiale diluante se consideră a fi convertite în acţiuni comune la începutul perioadei sau la data emisiunii acţiunilor comune potenţiale.

Acţiunile comune potenţiale trebuie tratate ca diluante numai atunci când conversia lor în acţiuni comune va duce la o scădere a profitului net pe acţiune rezultat din activităţile în curs de desfăşurare.

Exemplu de obligaţiuni convertibile

S.C. „ALMO" S.A. raportează următoarele rezultate pentru exerciţiul financiar încheiat la 31.12.1999:

Profit net la 31.12.1999: 24.230 mii lei

Număr de acţiuni emise la 01.10.1997: 12.700.000 acţiuni

Societatea are emise obligaţiuni cu dobândă de 8%, convertibile cu suma principalului de 68.000.000 lei, plătibile în 10 ani. Acestea au fost vândute în numerar în 1999 pentru 1000 lei/obligaţiune. Dobânda este plătibilă de două ori pe an, şi anume pe data de 01.05, respectiv, 01.11. Fiecare obligaţiune de 1.000 lei este convertibilă, la opţiunea acţionarului, în 50 acţiuni comune. În 1998 nu a fost convertită nici o obligaţiune. Întreaga emisiune a fost convertită la 01.04.1999.

Rata impozitului pe profit este în anul 1999 de 40%.

Profit net 1999: 24.230 mii lei

Acţiuni comune în circulaţie: 12.700.000 acţiuni

$$\text{Rezultatul pe acţiune – de bază 1999} = \frac{24.230.000}{12.700.000} = 1{,}91$$

$$\text{Obligaţiuni convertibile: } \frac{68.000.000}{1000} = 68.000 \text{ obligaţiuni}$$

Cheltuieli cu dobânzile în anul în curs, aferente componentei de îndatorare a obligaţiunilor convertibile:

68.000.000 x 8% = 5.440.000 lei

Impozit pe profit aferent acestor cheltuieli cu dobânzile:

5.440.000 x 40% = 2.176.000 lei

Profit net ajustat 24.230.000 + 5.440.000 – 2.176.000 = 27.494.000 lei

Numărul acţiunilor comune rezultate din conversia obligaţiunilor:

68.000 x 50 = 3.400.000 acţiuni

Numărul acţiunilor comune utilizate în calculul rezultatului pe acţiune diluat:

12.700.000 + 3.400.000 =16.100.000 acţiuni

$$\text{Rezultatul pe acţiune – diluat} = \frac{27.494.000}{16.100.000} = 1{,}71$$

Scanned with OKEN Scanner

• **Pe acțiune – diluat**

În scopul calculării rezultatului pe acțiune-diluat, numărul de acțiuni comune trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni comune în circulație plus media ponderată a numărului de acțiuni comune care s-ar emite cu ocazia conversiei în acțiuni comune a tuturor acțiunilor comune potențiale diluante. Acțiunile comune potențiale diluante se consideră a fi transformate în acțiuni comune fie la începutul exercițiului, fie la data emisiunii de acțiuni comune potențiale, dacă aceasta este ulterioară.

Ca și în cazul calculului rezultatului pe acțiune-de bază, acțiunile comune, a căror emisiune depinde de apariția anumitor evenimente, se consideră în circulație și se includ în calculul rezultatului pe acțiune diluat dacă s-au îndeplinit respectivele condiții.

În scopul calculării rezultatului pe acțiune – diluat, o societate trebuie să ia în considerare exercitarea opțiunilor diluante și a altor acțiuni comune potențiale diluante ale societății. Sumele estimate din aceste emisiuni se consideră că ar fi fost primite din emisiunea de acțiuni la valoarea justă. Diferența dintre numărul de acțiuni emise și numărul de acțiuni care ar fi fost emise la valoarea justă se tratează ca o emisiune de acțiuni comune fără plată. Astfel, valoarea justă se calculează pe baza prețului mediu al acțiunilor comune din exercițiul respectiv.

Opțiunile și alte contracte de cumpărare de acțiuni sunt diluante când determină o emisiune de acțiuni comune cu un preț mai mic decât valoarea justă. Valoarea diluării constă în valoarea justă minus prețul de emisiune. De aceea, pentru calculul rezultatului pe acțiune – diluat, un asemenea contract se consideră că este compus din:

- un contract de emisiune a unui număr de acțiuni comune la valoarea lor justă medie în acel exercițiu. Ele nu se iau în considerare în calculul rezultatului pe acțiune – diluat, considerându-se că sunt evaluate just; și
- un contract de emisiune a restului de acțiuni comune, fără plată. Aceste acțiuni sunt diluante deoarece nu generează nici un fel de sume și nici nu au efect asupra profitului net.

<u>Exemplu al efectului opțiunilor asupra rezultatului pe acțiune</u>

- Profit net pe anul 1999: 24.230 mii lei
- Media ponderată a acțiunilor comune în circulație în anul 1999: 12.700.000 acțiuni
- Valoarea justă medie a unei acțiuni comune în anul 1999: 4,5 lei/acțiune
- Media ponderată a acțiunilor cu opțiune atașată, în anul 1999: 1.000.000 acțiuni
- Prețul de exercițiu a acțiunilor comune cu opțiune atașată, în anul 1999: 3 lei/acțiune.

Scanned with OKEN Scanner

Calcularea rezultatului pe acțiune:

	Rezultatul pe acțiune	Rezultatul	Nr. acțiuni
Profit net –1999 (mii lei)		24.230	
Media ponderată a acțiunilor în circulație în anul 1999			12.700.000
Rezultatul pe acțiune – de bază	1,91		
Acțiuni cu opțiune atașată			1.000.000
Acțiuni care ar fi fost emise la valoarea justă: (1.000.000 x 3)/4,5			(666.666)
Rezultatul pe acțiune-diluat	1,86	24.230	13.033.334

- **Acțiuni comune potențiale diluante**

Acțiunile comune potențiale se tratează ca diluante numai atunci când conversia lor în acțiuni comune ar determina diminuarea profitului net pe acțiune din activitățile obișnuite.

Acțiunile comune potențiale sunt antidiluante când prin conversia lor în acțiuni comune se mărește rezultatul pe acțiune din activitățile obișnuite sau se diminuează pierderea pe acțiune din activitățile obișnuite. Efectele acțiunilor comune potențiale antidiluante nu se iau în considerare în calculul rezultatului pe acțiune-diluat.

Când se analizează dacă acțiunile comune potențiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune de acțiuni comune potențiale se ia în considerare separat și nu în totalitatea lor. Ordinea în care se examinează acțiunile comune potențiale poate influența calitatea lor de a fi diluante sau antidiluante. Pentru maximizarea diluării rezultatului pe acțiune de bază, fiecare emisiune sau serie de acțiuni comune potențiale se ia în considerare în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante.

Exemplu de determinare a ordinii în care trebuie incluse titlurile diluante în calculul mediei ponderate a acțiunilor

- Rezultatul – profit net corespunzător acționarilor comuni: 24.230 mii lei
- Acțiuni comune în circulație: 12.700.000
- Valoarea justă medie a unei acțiuni în cursul anului: 4,5 lei/acțiune

Acțiuni comune potențiale

Opțiuni	127.000 la un preț de 3 lei/acțiune
Acțiuni preferențiale convertibile	1.500.000 fiecare având dreptul la dividende cumulative în valoare de 2,25 lei. O acțiune preferențială este convertibilă într-o acțiune comună.
Obligațiuni convertibile cu dobândă de 5%	Valoare nominală de 20.000.000 lei. Fiecare obligațiune de 1.000 lei este convertibilă în 25 acțiuni comune. Nu se amortizează prima sau discountul care influențează determinarea cheltuielilor cu dobânda.
Cotă de impozitare	40%

Scanned with OKEN Scanner

Calcularea rezultatului pe acţiune:

	Rezultatul pe acţiune	Rezultatul	Nr. acţiuni
Profit net –1999 (mii lei)		24.230	
Media ponderată a acţiunilor în circulaţie în anul 1999			12.700.000
Rezultatul pe acţiune – de bază	1,91		
Acţiuni cu opţiune ataşată			1.000.000
Acţiuni care ar fi fost emise la valoarea justă: (1.000.000 x 3)/4,5			(666.666)
Rezultatul pe acţiune-diluat	1,86	24.230	13.033.334

- **Acţiuni comune potenţiale diluante**

Acţiunile comune potenţiale se tratează ca diluante numai atunci când conversia lor în acţiuni comune ar determina diminuarea profitului net pe acţiune din activităţile obişnuite.

Acţiunile comune potenţiale sunt antidiluante când prin conversia lor în acţiuni comune se măreşte rezultatul pe acţiune din activităţile obişnuite sau se diminuează pierderea pe acţiune din activităţile obişnuite. Efectele acţiunilor comune potenţiale antidiluante nu se iau în considerare în calculul rezultatului pe acţiune-diluat.

Când se analizează dacă acţiunile comune potenţiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune de acţiuni comune potenţiale se ia în considerare separat şi nu în totalitatea lor. Ordinea în care se examinează acţiunile comune potenţiale poate influenţa calitatea lor de a fi diluante sau antidiluante. Pentru maximizarea diluării rezultatului pe acţiune de bază, fiecare emisiune sau serie de acţiuni comune potenţiale se ia în considerare în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puţin diluante.

Exemplu de determinare a ordinii în care trebuie incluse titlurile diluante în calculul mediei ponderate a acţiunilor

- Rezultatul – profit net corespunzător acţionarilor comuni: 24.230 mii lei
- Acţiuni comune în circulaţie: 12.700.000
- Valoarea justă medie a unei acţiuni în cursul anului: 4,5 lei/acţiune

Acţiuni comune potenţiale

Opţiuni	127.000 la un preţ de 3 lei/acţiune
Acţiuni preferenţiale convertibile	1.500.000 fiecare având dreptul la dividende cumulative în valoare de 2,25 lei. O acţiune preferenţială este convertibilă într-o acţiune comună.
Obligaţiuni convertibile cu dobândă de 5%	Valoare nominală de 20.000.000 lei. Fiecare obligaţiune de 1.000 lei este convertibilă în 25 acţiuni comune. Nu se amortizează prima sau discountul care influenţează determinarea cheltuielilor cu dobânda.
Cotă de impozitare	40%

Scanned with OKEN Scanner

Creşterea rezultatului corespunzător acţionarilor comuni în urma conversiei acţiunilor comune potenţiale

	Creşterea rezultatului	Creşterea numărului de acţiuni comune	Rezultatul pe acţiune incrementală
Opţiuni Creşterea rezultatului	0		0
Acţiuni incrementale emise fără plată: 127.000 x (4,5 - 3)/4,5		42.333	0
Acţiuni preferenţiale convertibile Creşterea profitului net 1.500.000 x 2,25	3.375.000		
Acţiuni incrementale 1.500.000 x 1		1.500.000	2,25
Obligaţiuni convertibile, dobândă 5% Creşterea profitului net 20.000.000 x 0.05 x (1- 0,4)	600.000		
Acţiuni incrementale 20.000 x 25		500.000	1,2

Calcularea rezultatului pe acţiune – diluat

	Profit net aferent – mii lei –	Acţiuni comune	Rezultat pe acţiune	Efect
Raportat	24.230	12.700.000	1,91	
Opţiuni	24.230	42.333		
		12.742.333	1,90	Diluante
Obligaţiuni convertibile, dobândă 5%	600	500.000		
	24.830	13.242.333	1,87	Diluante
Acţiuni preferenţiale convertibile	3.375	1.500.000		Anti-diluante
	28.205	14.742.333	1,91	

Acţiunile comune potenţiale se ponderează cu perioada de timp în care s-au aflat în circulaţie.

Acţiunile comune potenţiale care au fost anulate sau lăsate să expire în cursul exerciţiului financiar se includ în calculul rezultatului pe acţiune-diluat numai pe perioada în care s-au aflat în circulaţie.

Acţiunile comune potenţiale care au fost transformate în acţiuni comune în cursul exerciţiului se includ în calculul rezultatului pe acţiune-diluat de la începutul exerciţiului până la data conversiei; de la data conversiei, acţiunile comune astfel obţinute se includ atât în rezultatul pe acţiune-de bază, cât şi în cel diluat.

Scanned with OKEN Scanner

Retratare

Dacă numărul de acțiuni comune sau comune potențiale în circulație crește ca urmare a unei capitalizări, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei diminuări a valorii nominale a acțiunilor sau dacă acest număr se diminuează ca urmare a unei reveniri la valoarea inițială a acțiunilor, calculul rezultatului pe acțiune, de bază și diluat, aferent tuturor exercițiilor prezentate trebuie ajustat retrospectiv. Dacă aceste modificări apar după încheierea exercițiului, dar înaintea elaborării situațiilor financiare, calculul sumelor pe acțiune corespunzătoare acestor situații financiare și celor din perioadele anterioare trebuie să se bazeze pe noul număr de acțiuni. În situația în care calculul sumelor pe acțiune reflectă asemenea modificări în numărul de acțiuni, acest fapt trebuie prezentat. În plus, rezultatul pe acțiune, de bază și diluat, aferent tuturor exercițiilor prezentate trebuie ajustat cu:

a) efectele erorilor fundamentale și cu ajustările determinate de modificări ale politicilor contabile;
b) efectele unei combinări de întreprinderi prin metoda comuniunii de interese.

Exemplu de retratare

S.C. „ALMO" S.A. raportează următoarele rezultate pentru exercițiul încheiat la 31.12.1999:

Profit net la 31.12.1999: 24.230 mii lei.

Numărul de acțiuni comune aflate în circulație este de 12.700.000, acțiuni la valoarea justă medie a unei acțiuni în anul 1999 este de 4,5 lei/acțiune. Situațiile financiare ale exercițiului au fost aprobate la 31 martie 2000. Pe data de 31.01.2000 S.C. „ALMO" SA. emite ca primă 400.000 de acțiuni la 4,5 lei/acțiune.

Profit net	24.230.000 lei
Acțiuni comune aflate în circulație la 31.12.1999	12.700.000 acțiuni
Acțiuni emise gratuit	400.000
Rezultat pe acțiune, dacă nu se ajustează pentru retratare	$\frac{24.230.000 \text{ lei}}{12.700.000} = 1,91 \text{ lei}$
Rezultatul pe acțiune ajustat, după retratare	$\frac{24.230.000 \text{ lei}}{12.700.000 + 400.000} = 1,84 \text{ lei}$

Prezentare

Societățile trebuie să prezinte rezultatul pe acțiune, de bază și diluat, în contul de profit și pierdere, pentru fiecare clasă de acțiuni comune căreia îi corespunde un drept diferit de participare la profitul net aferent exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Societățile prezintă rezultatul pe acțiune, de bază și diluat, aferent tuturor exercițiilor.

O societate trebuie să prezinte următoarele:

a) sumele utilizate ca numărător pentru calcularea rezultatului pe acțiune, de bază și diluat, precum și o reconciliere a acestor sume cu profitul net sau pierderea netă aferentă exercițiului; și

b) media ponderată a acțiunilor comune utilizată ca numitor pentru calcularea rezultatului pe acțiune, de bază și diluat, precum și o reconciliere a acestor numitori.

Dacă o societate prezintă, pe lângă rezultatul pe acțiune, de bază și diluat, sume pe acțiune utilizând o componentă raportată a profitului net diferită de profitul sau pierderea netă aferentă exercițiului corespunzătoare acționarilor comuni, aceste sume se calculează utilizând media ponderată a numărului acțiunilor comune. Dacă se utilizează o componentă a profitului net care nu se raportează ca un element distinct în contul de profit și pierdere, este necesară o reconciliere între componenta utilizată și un element raportat în contul de profit și pierdere. Sumele pe acțiune – de bază și diluat – se prezintă în aceeași măsură.

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

O întreprindere trebuie să prezinte în *contul de profit și pierdere* – rândurile 64 și 65 – rezultatul pe acțiune, de bază și diluat, atât pentru exercițiul curent, cât și pentru cel precedent, indiferent că este pozitiv sau negativ.

De asemenea, informații privind acest indicator se regăsesc în Nota nr. 9 la situațiile financiare, intitulată „Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari".

Scanned with OKEN Scanner

IAS 37

PROVIZIOANE, DATORII ŞI ACTIVE CONTINGENTE

De a-i asigura pe utilizatorii de informații că:
- baza de evaluare și criteriile de recunoaștere aplicate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente sunt adecvate;
- în cadrul notelor la situațiile financiare sunt prezentate suficiente informații pentru a da posibilitatea celor care le folosesc să înțeleagă natura, oportunitatea și valoarea lor.

Aria de aplicabilitate

Prevederile standardului se aplică de toate întreprinderile în procesul de contabilizare a provizioanelor, datoriilor și activelor contingente, cu excepția:

a) celor generate de instrumente financiare care sunt reflectate la valoarea lor justă;
b) celor rezultate din contracte executorii, cu excepția contractelor oneroase. Contractele executorii sunt cele în cadrul cărora nici una dintre părți nu și-a îndeplinit obligațiile asumate sau în care ambele părți și-au îndeplinit obligațiile doar parțial și la un nivel echivalent;
c) celor rezultate din activitatea întreprinderilor de asigurări, în relația cu clienții asigurați;
d) celor care constituie obiectul altui Standard Internațional de Contabilitate. De exemplu:

- contractele de construcție (IAS 11, Contractele de construcții);
- impozitul pe profit (IAS 12, Impozitul pe profit);
- operațiunile de leasing (IAS 17, Leasing);
- beneficiile angajaților (IAS 19, Beneficiile angajaților).

Acest standard se aplică instrumentelor financiare, inclusiv garanțiilor care nu sunt înregistrate la valoarea lor justă, precum și provizioanelor pentru restructurare, inclusiv pentru activități întrerupte.

Scanned with OKEN Scanner

Definiții

Provizion: un pasiv cu exigibilitate sau valoare incertă.

Obligație: obligația curentă rezultată din evenimente anterioare, a cărei stingere este de așteptat să determine o reducere a resurselor concretizate în beneficiile economice ale întreprinderii.

Eveniment angajat: evenimentul care generează o obligație legală sau implicită, astfel încât întreprinderea trebuie să onoreze obligația respectivă.

Obligație legală: obligația care rezultă:

a) dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);
b) din legislație; sau
c) alt efect al legii.

Obligație implicită: obligația care rezultă din acțiunile unei întreprinderi în cazul în care:

a) din practica anterioară, din politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, întreprinderea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și,
b) ca rezultat, întreprinderea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.

Obligație contingentă:

a) o obligație posibilă, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii; sau
b) o obligație curentă, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece:
   - nu este sigur că vor fi necesare resurse (care să afecteze beneficiile economice) pentru stingerea acestei obligații; sau
   - valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de exact.

Activ contingent: un activ posibil care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul întreprinderii.

Contract oneros: un contract în care costurile inevitabile implicate de îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice estimate a se obține din respectivul contract.

Restructurare: un program planificat și monitorizat de managementul întreprinderii și care modifică efectiv:

a) fie scopul activității realizate de întreprindere;
b) fie modalitatea în care este realizată activitatea.

Provizioane și alte obligații

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau datoriile recunoscute, dar neplătite, datorită factorului de

Scanned with OKEN Scanner

incertitudine legat de exigibilitatea sau de valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

a) datoriile din credite comerciale constituie obligaţii de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite sau expediate de furnizori şi care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; şi
b) datoriile recunoscute dar neplătite sunt angajamente de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă facturate, plătite sau nu s-a convenit în mod oficial cu furnizorul asupra plăţii lor. În această categorie sunt incluse şi salariile datorate angajaţilor (sumele aferente concediului plătit). Deşi, uneori, este necesară o estimare a valorii sau exigibilităţii acestor datorii, elementul de incertitudine este în general mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Relaţia dintre provizioane şi datorii contingente

Standardul face distincţie între:

a) provizioane – care sunt recunoscute ca datorii deoarece ele constituie obligaţii curente, iar pentru stingerea lor este probabil că vor fi necesare ieşiri de resurse care să afecteze beneficiile economice ale întreprinderii; şi
b) datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece ele sunt fie :
   - obligaţii posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă întreprinderea are o obligaţie curentă care poate genera scăderea resurselor întreprinderii;
   - obligaţii curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere prevăzute de acest standard.

Recunoaştere

Provizioane

Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

a) o întreprindere are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
b) este probabil ca o ieşire de resurse care ar afecta beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă;
c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligaţiei.

Obligaţia curentă

În unele situaţii, nu este clar dacă este vorba despre o obligaţie curentă. În aceste cazuri, se consideră că un eveniment anterior generează o obligaţie curentă dacă, luând în considerare toate probele disponibile, este probabil că la data bilanţului există o obligaţie curentă.

Evenimente anterioare

Un eveniment anterior care generează o obligaţie curentă poartă denumirea de eveniment care obligă. Pentru ca un eveniment să fie eveniment care obligă este necesar ca întreprinderea să nu dispună de alternative realiste pentru stingerea obligaţiei generate de producerea evenimentului.

Este cazul situaţiilor următoare:

Scanned with OKEN Scanner

- stingerea obligației poate fi impusă printr-o reglementare;
- în cazul unei obligații implicite, când evenimentul (care poate fi o acțiune a întreprinderii) induce partenerilor ideea că firma își va onora obligația.

Exemple de situații în care constituirea provizionului este impusă de o obligație legală

1. Un producător oferă garanție la produsele vândute. Prin contractul de vânzare, producătorul se angajează să remedieze (prin reparare sau înlocuire) produsele la care apar defecte de fabricație timp de trei ani de la data vânzării. Pe baza experienței anterioare se consideră că este probabil să existe în perioada de garanție unele solicitări din partea cumpărătorilor de a repara sau înlocui produsele cu defecte.

În această situație se recunoaşte un provizion la cea mai bună estimare a costurilor necesare remedierii sau înlocuirii produselor cu defecte, vândute înainte de data bilanțului.

2. O întreprindere are platforme marine pentru extragerea petrolului şi, conform contractului prin care i s-a acordat dreptul să efectueze exploatarea, este obligată ca, la terminarea exploatării, să ia înapoi echipamentul folosit şi să reconstituie stratul de nisip. 90% din costuri sunt aferente mutării echipamentului şi remedierii efectelor produse de instalarea acestuia, iar 10% sunt aferente extragerii petrolului. La data bilanțului, echipamentul a fost instalat, dar nu a fost încă extras petrol. Costurile estimate pentru mutarea echipamentului şi reconstituirea stratului de nisip sunt estimate la 7.000.000.000 lei.

În contabilitate se recunoaşte un provizion pentru 90% din costurile estimate cu mutarea echipamentului şi cu remedierea efectelor produse de instalarea acestuia:

2131		1513	
„Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)“	=	„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea“	6.300.000.000

Exemple de situații în care constituirea provizionului rezultă dintr-o obligație implicită

1. O întreprindere care activează în domeniul petrolier, într-o țară care nu dispune de o legislație pentru protejarea mediului înconjurător, contaminează un teren. Însă prin politica sa făcută publică în domeniul mediului, întreprinderea s-a angajat să elimine orice contaminare pe care ar genera-o activitatea sa. Până în prezent întreprinderea şi-a respectat politica declarată.

În această situație, se recunoaşte un provizion la cea mai bună estimare a costurilor necesare eliminării efectelor contaminării.

2. Un magazin practică politica restituirii banilor cumpărătorilor nemulțumiți, la înapoierea produselor, deşi nu este obligat prin legislație la acest lucru şi această politică este binecunoscută.

Scanned with OKEN Scanner

În această situaţie se recunoaşte un provizion la cea mai bună estimare a costurilor de restituire.

Situaţiile financiare prezintă poziţia financiară a unei întreprinderi la sfârşitul perioadei de raportare şi nu poziţia financiară a întreprinderii în viitor. Prin urmare, nu vor fi recunoscute provizioane aferente costurilor pe care le va suporta întreprinderea pentru desfăşurarea activităţii în viitor. În bilanţul unei întreprinderi, singurele obligaţii recunoscute sunt cele care există la data bilanţului.

Ieşirile de resurse probabile concretizate în beneficii economice

Pentru ca o obligaţie să poată fi recunoscută, este necesară nu numai existenţa unei obligaţii curente, ci şi probabilitatea unei reduceri a resurselor. O reducere a resurselor sau un alt eveniment sunt considerate probabile, dacă şansele de apariţie a respectivului eveniment sunt mai mari decât probabilitatea de neapariţie. În situaţia în care nu este probabilă existenţa unei obligaţii curente, întreprinderea va prezenta o obligaţie contingentă, cu excepţia cazului în care o reducere a resurselor care să afecteze beneficiile economice este înlăturată.

Estimarea corectă a obligaţiilor

Cu excepţia unor cazuri extreme, întreprinderea va putea să realizeze o estimare a obligaţiilor suficient de corectă pentru a fi folosită la recunoaşterea unui provizion.

Datorii contingente

O întreprindere nu trebuie să recunoască o datorie contingentă.

În situaţia în care o întreprindere are o obligaţie angajată în comun cu alte părţi, partea din obligaţie asumată de celelalte părţi este considerată ca o datorie contingentă. Întreprinderea recunoaşte un provizion pentru partea din obligaţie care va determina probabil o ieşire de resurse concretizate în beneficiile economice, cu excepţia situaţiilor foarte rare în care nu poate fi realizată o estimare corectă.

Datoriile contingente pot evolua într-un mod ce nu a fost estimat iniţial prin urmare ele sunt continuu evaluate.

Dacă devine probabilă necesitatea unei reduceri a resurselor concretizate în beneficiile economice, generată de un element considerat anterior ca datorie contingentă, va fi înregistrat un provizion în situaţiile financiare aferente perioadei în care a apărut modificarea probabilităţii de manifestare a reducerii resurselor.

Active contingente

Întreprinderile nu trebuie să recunoască activele contingente.

Activele contingente sunt generate de obicei de evenimente neplanificate sau neaşteptate care dau naştere la probabilitatea sporirii profitului economic al întreprinderii. Un exemplu îl constituie o creanţă care este subiectul unui proces în justiţie, al cărui rezultat este incert.

Activele contingente nu sunt recunoscute în situaţiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoaşterea unui venit care este posibil să nu se realizeze niciodată.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situaţiile financiare a modificărilor survenite. Dacă apariţia unei

Scanned with OKEN Scanner

sporiri a profitului economic devine certă, activul şi venitul corespunzător vor fi recunoscute în situaţiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările.

Evaluare

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului.

Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente este suma pe care o întreprindere o va plăti în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment.

Estimările efectului financiar sunt determinate pornindu-se de la raţionamentul managementului întreprinderii, suplimentat cu experienţa tranzacţiilor similare şi, în anumite cazuri, cu rapoarte elaborate de experţi independenţi. Elementele luate în calcul includ orice probe furnizate de evenimente apărute ulterior datei bilanţului.

În cazul în care provizionul de evaluat implică o gamă largă de elemente, obligaţia este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilităţile de realizare a fiecăruia.

Această metodă statistică de evaluare poartă denumirea de „valoare previzionată". Prin urmare, provizionul va diferi în funcţie de probabilitatea cu care se poate înregistra o anumită pierdere, de exemplu 60% sau 90%. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile iar probabilităţile de producere a fiecăreia sunt egale, se va utiliza punctul de mijloc al intervalului.

Provizionul se evaluează înaintea impozitării, deoarece efectele impozitării asupra provizionului şi modificările acestuia constituie obiectul IAS 12, Impozitul pe profit.

Exemplu

Un producător de maşini de spălat oferă garanţie la momentul vânzării către cumpărător a bunurilor. Conform termenilor contractului de vânzare, producătorul înţelege să elimine, prin reparaţii sau înlocuire, defectele de producţie care apar într-o perioadă de 12 luni de la data vânzării.

Dacă sunt probabile doar defecte minore, costurile de reparaţie şi înlocuire vor fi de 2.000.000 mii lei. Dacă sunt defecte majore, costurile vor fi de 8.000.000 mii lei. Pe baza informaţiilor din trecut, întreprinderea estimează că în următorul an, 75% din bunurile vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore şi 5% vor prezenta defecte majore.

Valoarea estimată a costului pieselor de schimb şi al reparaţiilor va fi de:

– mii lei –

	Cost
75% din maşinile vândute nu vor avea defecte	- zero
20% din maşinile vândute vor avea defecte minore	- 400.000 (20% din 2.000.000)
5% din maşinile vândute vor avea defecte majore	- 400.000 (5% din 8.000.000)

Scanned with OKEN Scanner

Va fi creat un provizion pentru garanții acordate clienților, în sumă de 800.000 mii lei, înregistrat în contabilitate astfel:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli“	=	1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților“	800.000.000

Riscuri și incertitudini

Riscurile și incertitudinile legate inevitabil de multe dintre evenimente și circumstanțe trebuie luate în considerare în procesul de determinare a celei mai bune estimări.

Ajustarea în funcție de risc poate implica creșterea valorii la care este estimată o datorie. În evaluarea rezultatelor și a cheltuielilor afectate de condiții de incertitudine trebuie aplicat principiul prudenței, pentru a nu supraevalua activele și a subevalua datoriile. Totuși elementele de incertitudine nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea obligațiilor.

Valoarea actualizată

Acolo unde efectul valorii în timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației.

Rata (ratele) de actualizare utilizată trebuie să fie rata pre-impozitare care să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii în timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. Rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările viitoarelor fluxuri de numerar au fost ajustate.

Evenimente viitoare

Evenimentele viitoare ce pot afecta sumele necesare stingerii unei obligații trebuie reflectate în valoarea provizionului, în cazul în care există indicii suficient de obiective că aceste evenimente vor avea loc.

Cedarea preconizată a activelor

Câștigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare în evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului.

Întreprinderea va înregistra câștigurile din cedarea preconizată a activelor la momentul specificat în Standardul Internațional de Contabilitate specific activelor în cauză.

Rambursările

În cazul în care se estimează că o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii unui provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea trebuie recunoscută numai când există certitudinea că rambursarea va fi primită dacă terțul își onorează obligația. Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat. Suma recunoscută pentru rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

S.C. „Omnia" S.A., cu profil siderurgic constituie un provizion pentru lucrări de înlăturare a efectelor asupra mediului (acoperirea zgurei rezultate din exploatare) în valoare de 1.000.000 mii lei.

În contractul încheiat cu autoritățile locale se stipulează că, dacă lucrările de mediu se execută în totalitate, întreprinderea va primi o finanțare de 20% din costul lucrărilor executate cu operațiunile de remediere.

a) Recunoașterea provizionului

6812		1513	
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"	=	„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea"	1.000.000.000

b) Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de înlăturarea efectelor asupra mediului, după natura acestora

6XX	=	%	900.000.000
		3XX	
		4XX	
		5XX	

c) Anularea provizionului constituit în acest scop

1513		7812	
„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea"	=	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	1.000.000.000

d) Înregistrarea sumei de primit drept finanțare, la data îndeplinirii condițiilor pentru recunoaștere

445		7417	
„Subvenții"	=	„Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri"	180.000.000

În contul de profit și pierdere, costurile legate de un provizion pot fi prezentate la valoarea redusă cu suma recunoscută pentru o rambursare.

Uneori o întreprindere poate solicita unei alte părți să plătească o parte sau toate cheltuielile necesare constituirii unui provizion (de exemplu, prin contracte de asigurare, clauze de despăgubire sau garanții oferite). Cealaltă parte poate fie să ramburseze valoarea plătită de întreprindere, fie să efectueze plata direct.

Scanned with OKEN Scanner

În majoritatea cazurilor, întreprinderea rămâne responsabilă pentru toată suma, astfel că, atunci când, dintr-un motiv sau altul, partea terță nu efectuează plata, întreprinderea este cea care trebuie să plătească. În această situație, întreprinderea va înregistra un provizion pentru întreaga valoare a datoriei, urmând ca, în momentul în care este sigur că rambursarea va fi primită, întreprinderea să procedeze la recunoașterea unui activ aferent rambursării estimate.

Modificări ale provizioanelor

Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care, pentru stingerea unei obligații, nu mai este probabilă necesitatea unei ieșiri de resurse concretizate în beneficiile economice, provizionul trebuie anulat.

Exemplu

A expirat perioada de garanție a unui produs pentru care fusese constituit un provizion pentru garanții acordate clienților în sumă de 2.000 mii lei. În această perioadă nu s-au produs defecțiuni care să impună remedieri. Provizionul constituit în acest scop devine fără obiect și se procedează la anularea lui.

1512		7812	
„Provizioane pentru garanții acordate clienților“	=	„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli“	2.000.000

Utilizarea provizioanelor

Provizionul trebuie utilizat numai pentru scopul pentru care a fost inițial recunoscut.

Aplicarea regulilor de recunoaștere și evaluare

Pierderi viitoare din exploatare

Nu vor fi recunoscute provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

Pierderile viitoare din exploatare nu satisfac definiția unei datorii și criteriile generale pentru recunoașterea provizioanelor.

Estimarea unei pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active se pot deprecia.

Întreprinderea va trata aceste active în conformitate cu IAS 36, Deprecierea activelor.

Contracte oneroase

Dacă o întreprindere are un contract oneros, obligația contractuală curentă trebuie înregistrată și evaluată ca un provizion.

Multe contracte (de exemplu unele ordine de cumpărare) pot fi anulate fără plata unor penalizări și, prin urmare, nu constituie o obligație. Alte contracte stabilesc atât drepturi, cât și obligații pentru fiecare parte contractantă. În situația în care anumite evenimente transformă asemenea contracte în contracte oneroase, acestea intră sub incidența prezentului standard și există o datorie care trebuie recunoscută.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu

O întreprindere desfășoară o activitate de producție într-o clădire închiriată printr-un contract de leasing. În cursul lunii decembrie 2000, întreprinderea își mută activitatea într-o fabrică nouă. Conform contractului de leasing, închirierea mai durează încă doi ani. Contractul nu poate fi anulat, iar clădirea nu poate fi reînchiriată unui alt beneficiar, deoarece nu s-au prevăzut asemenea clauze în contract.

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a plăților inevitabile de chirie.

Restructurarea

Exemple de evenimente care se pot circumscrie definiției restructurării:

a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
b) închiderea sediilor dintr-o țară sau regiune, sau mutarea unei activități dintr-o țară sau regiune în alta;
c) modificări în structura managementului, de exemplu eliminarea unui nivel de conducere; și
d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii și scopului activităților întreprinderii.

Un provizion aferent costurilor de restructurare este înregistrat numai dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru provizioane.

O obligație implicită de restructurare apare numai în cazul în care o întreprindere:

a) dispune de un plan oficial, detaliat, pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:
- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele domenii afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității;
- atribuțiile și posturile acestora;
- cheltuielile implicate; și
- data la care se va implementa planul de restructurare; și

b) a indus așteptări referitoare la faptul că va proceda la restructurare celor care vor avea de suportat efectele restructurării, prin demararea implementării planului de restructurare sau prin comunicarea principalelor caracteristici ale acestuia celor care vor fi afectați de procesul de restructurare.

Un anunț public al unui plan de restructurare detaliat constituie o obligație implicită pentru restructurare numai dacă este efectuat de o asemenea manieră încât să inducă altor părți implicate, cum ar fi clienții, furnizorii și angajații (sau reprezentanții acestora), așteptarea că firma va implementa procesul de restructurare.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume cele care, sunt simultan:

Scanned with OKEN Scanner

a) generate în mod necesar de procesul de restructurare; şi
b) nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii întreprinderii.

Provizionul pentru restructurare nu trebuie să includă costuri pentru:
- recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare;
- marketing; sau
- investiţiile noi în sisteme şi reţele de distribuţie.

Câştigurile din înstrăinarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului, chiar dacă înstrăinarea activelor este o componentă a restructurării.

Exemplu

În procesul de restructurare a activităţii, Consiliul de Administraţie decide să înceteze activitatea de producţie a produselor A şi B, care se realizau în secţia de producţie dintr-o altă localitate.

Pe data de 20 decembrie 2000, Consiliul de Administraţie a aprobat un plan detaliat legat de acest eveniment, au fost trimise scrisori clienţilor pentru a identifica alte surse de aprovizionare, iar personalul unităţii respective a fost informat asupra restructurării.

Totodată, conducerea societăţii a luat decizia vânzării clădirilor aparţinând secţiei de producţie, existând deja un cumpărător. Pentru acestea nu s-au înregistrat provizioane pentru deprecieri.

Valoarea contabilă netă a clădirilor secţiei este de 2.000.000 mii lei, preţul de vânzare negociat fiind de 2.500.000 mii lei.

În anul 2001 are loc vânzarea clădirilor şi se efectuează plăţi compensatorii celor afectaţi de restructurare, în sumă de 900.000 mii lei.

Întrucât sunt întrunite condiţiile pentru constituirea unui provizion pentru restructurare (reprezentând costuri cu personalul afectat de restructurare), societatea a procedat la înregistrarea unui provizion estimat la 1.000.000 mii lei.

1. Operaţiuni efectuate în anul 2000
- înregistrarea provizionului pentru restructurare

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli“	=	1514 „Provizioane pentru restructurare“	1.000.000.000

2. Operațiuni efectuate in anul 2001

a) înregistrarea vânzării activelor

461 „Debitori diverşi“	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital“	2.500.000.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital“	=	212 „Construcţii“	2.000.000.000

b) efectuarea plăților compensatorii în sumă de 900.000 mii lei

6588 „Alte cheltuieli de exploatare“	=	462 „Creditori diverşi“	900.000.000
462 „Creditori diverşi“	=	5311 „Casa în lei“	900.000.000

Notă: În asemenea situații, societățile comerciale vor ține seama de eventuale impozite și rețineri ce se impun a fi efectuate conform prevederilor din legislația fiscală.

c) anularea provizionului constituit cu această destinație

1514 „Provizioane pentru restructurare“	=	7812 „Venituri din provşzioane pentru riscuri şi cheltuieli“	1.000.000.000

Prezentarea informațiilor în situațiile financiare aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001

Provizioanele

Provizioanele se regăsesc în *bilanț* la rândurile 59 şi 60, precum şi în Nota nr. 2 la situațiile financiare, intitulată „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli“.

Efectele financiare asupra rezultatului se regăsesc la rândurile 27-29 din *contul de profit şi pierdere.*

Pentru fiecare clasă de provizioane, o întreprindere trebuie să prezinte:

a) valoarea contabilă la începutul şi la sfârşitul perioadei;
b) provizioanele suplimentare realizate în cadrul perioadei, inclusiv creşterea provizioanelor existente;
c) sumele utilizate în cursul perioadei;
d) sumele nefolosite şi anulate în cursul perioadei;

Scanned with OKEN Scanner

e) creşterea valorii actualizate în cursul perioadei datorită trecerii timpului şi efectului oricărei modificări a ratei de actualizare;
f) o scurtă descriere a naturii obligaţiei şi estimarea perioadei în care se vor înregistra efectele asupra beneficiilor economice;
g) gradul de risc legat de valoarea sau momentul apariţiei acestor efecte;
h) valoarea oricăror rambursări preconizate, menţionându-se valoarea tuturor activelor recunoscute pentru rambursarea preconizată.

Informaţii despre datoriile şi activele contingente se regăsesc în Nota nr. 10 la situaţiile financiare, intitulată „Alte informaţii".

Datorii contingente

O întreprindere nu va recunoaşte o datorie contingentă ca datorie în bilanţ, deoarece:

a) fie este mai degrabă o obligaţie posibilă decât o obligaţie prezentă, ceea ce înseamnă că nu este o datorie;
b) fie este o obligaţie prezentă, dar nu întruneşte criteriile de recunoaştere pentru un provizion, ceea ce înseamnă că este o datorie, dar nu satisface condiţiile de recunoaştere pentru o datorie.

Când este improbabil să apară pierderi, nu este necesară nici o prezentare.

În toate celelalte cazuri, întreprinderea va prezenta pentru fiecare clasă de datorii contingente:

a) natura datoriei contingente;
b) o estimare a efectului său financiar;
c) o indicaţie a incertitudinilor legate de valoarea sau momentul ieşirii;
d) posibilitatea oricărei rambursări.

Active contingente

Un activ contingent nu este un activ şi de aceea nu este recunoscut ca activ în bilanţ.

Când intrările de beneficii economice sunt improbabile, nu trebuie făcută nici o prezentare a activului contingent.

Când este probabilă intrarea de beneficii economice, o întreprindere va prezenta:

- natura activului contingent;
- o estimare a efectului său financiar.

Scanned with OKEN Scanner

6. FUNCȚIUNEA CONTABILĂ A CONTURILOR NOU INTRODUSE

Contul 107 „Rezerve din conversie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferențelor de curs valutar rezultate din conversia elementelor monetare legate de o investiție netă într-o entitate externă, în conformitate cu prevederile IAS 21.

Contul 107 „Rezerve din conversie" este un cont bifuncțional.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- diferențele favorabile rezultate din conversia elementelor legate de entitățile externe (167, 267);
- diferențele nefavorabile recunoscute drept cheltuială la cedarea entităților externe (665).

În debitul acestui cont se înregistrează:

- diferențele nefavorabile rezultate din conversia elementelor legate de entitățile externe (167, 267);
- diferențele favorabile recunoscute drept venit la cedarea entităților externe (765).

Soldul creditor reprezintă diferențele favorabile de curs valutar, iar cel debitor, cele nefavorabile.

Contul 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată"

Preia conținutul și funcțiunea contului 107 „Rezultatul reportat", din Planul de conturi general, aprobat prin H.G. nr. 704/1993.

Contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, cu excepția IAS 29.

Contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" se înregistrează:

- rezultatul favorabil provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, cu excepția IAS 29.

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" se înregistrează:
- rezultatul nefavorabil provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, cu excepția IAS 29.

Soldul creditor reprezintă profitul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, cu excepția IAS 29, iar soldul debitor, pierderea reportată aferentă acesteia.

Contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului reportat provenit din modificările politicilor contabile.

Contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile" se înregistrează:
- rezultatul favorabil provenit din modificările politicilor contabile.

În debitul contului 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile" se înregistrează:
- rezultatul nefavorabil provenit din modificările politicilor contabile.

Soldul creditor reprezintă profitul reportat provenit din modificările politicilor contabile, iar soldul debitor, pierderea reportată aferentă acestora.

Contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale.

Contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale" se înregistrează:
- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor fundamentale.

În debitul contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale" se înregistrează:
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor fundamentale.

Soldul creditor reprezintă profitul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale, iar soldul debitor, pierderea reportată aferentă acesteia.

Contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența rezultatului reportat reprezentând diferențele favorabile provenind din rezerve din reevaluare, realizate în conformitate cu prevederile IAS 16.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", este un cont de pasiv.

În creditul contului 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" se înregistrează:

- diferențele favorabile provenind din rezerve din reevaluare, realizate (1058).

Soldul creditor al contului reprezintă rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costurilor estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului, recunoscute ca un provizion în conformitate cu prevederile IAS 16 și IAS 37.

Contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea" este un cont de pasiv.

În creditul contului 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea" se înregistrează:

- valoarea provizioanelor constituite pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (212, 213).

În debitul contului 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea" se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (7812).

Soldul creditor al contului reprezintă provizioanele constituite pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea.

Contul 1514 „Provizioane pentru restructurare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costurilor estimate pentru restructurare, recunoscute ca un provizion în conformitate cu IAS 37.

Contul 1514 „Provizioane pentru restructurare" este un cont de pasiv.

În creditul contului 1514 „Provizioane pentru restructurare" se înregistrează:

- valoarea provizioanelor constituite pentru restructurare (6812).

În debitul contului 1514 „Provizioane pentru restructurare" se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru restructurare (7812).

Soldul creditor al contului reprezintă provizioanele constituite pentru restructurare.

Contul 2071 „Fond comercial"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferenței pozitive rezultate din achiziția unei afaceri.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 2071 „Fond comercial" este un cont de activ.

În debitul contului 2071 „Fond comercial" se înregistrează:

- diferența pozitivă rezultată din achiziția unei afaceri.

În creditul contului 2071 „Fond comercial" se înregistrează:

- valoarea fondului comercial amortizat integral (2807);
- valoarea fondului comercial cedat care nu a fost amortizat (6583).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea fondului comercial existent.

Contul 2075 „Fond comercial negativ"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferenței negative rezultate din achiziția unei afaceri.

Contul 2075 „Fond comercial negativ" este un cont de pasiv.

În creditul contului 2075 „Fond comercial negativ" se înregistrează:

- diferența negativă rezultată din achiziția unei afaceri.

În debitul contului 2075 „Fond comercial negativ" se înregistrează:

- cota-parte din fondul comercial negativ reluat la venituri (7815).

Soldul creditor reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.

Contul 264 „Titluri puse în echivalență"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența titlurilor de participare evaluate prin metoda punerii în echivalență.

Contul 264 „Titluri puse în echivalență" este un cont de activ.

În debitul contului 264 „Titluri puse în echivalență" se înregistrează investițiile prezentate în situațiile financiare la valoarea determinată prin metoda punerii în echivalență:

- costul de achiziție al titlurilor evaluate prin metoda punerii în echivalență (261, 262, 263);
- partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat de întreprinderea în care se dețin participații (761);
- partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de întreprinderea în care se dețin participații, neincluse în contul de profit și pierdere (1068).

În creditul contului 264 „Titluri puse în echivalență" se înregistrează:

- partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată de întreprinderea în care se dețin participații (663);
- valoarea titlurilor de participare cedate, evaluate prin metoda punerii în echivalență (6641);
- valoarea titlurilor de participare deținute care nu mai sunt evaluate prin metoda punerii în echivalență (261, 262, 263).

Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor puse în echivalență existente, evaluate prin metoda punerii în echivalență.

Contul 4411 „Impozitul pe profit curent"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența impozitului pe profit calculat în conformitate cu legislația fiscală privitoare la impozitul pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 4411 „Impozitul pe profit curent" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 4411 „Impozitul pe profit curent" se înregistrează:
- sumele datorate bugetului statului reprezentând impozitul pe profit (6911).

În debitul contului 4411 „Impozitul pe profit curent" se înregistrează:
- sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe profit (512).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate, iar soldul debitor, sumele vărsate în plus.

Contul 4412 „Impozitul pe profit amânat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența impozitului pe profit amânat, determinat în conformitate cu prevederile IAS 12.

Contul 4412 „Impozitul pe profit amânat" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 4412 „Impozitul pe profit amânat" se înregistrează:
- sumele datorate reprezentând impozitul pe profit amânat (6912).

În debitul contului 4412 „Impozitul pe profit amânat" se înregistrează:
- sumele de recuperat reprezentând impozitul pe profit amânat (7912).

Soldul creditor reprezintă sumele datorate, iar soldul debitor, sumele de recuperat.

Contul 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind imobilizările financiare cedate.

În debitul contului 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" se înregistrează:
- valoarea imobilizărilor financiare cedate (261, 262, 263, 264, 265).

Contul 6642 „Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind investițiile financiare pe termen scurt cedate.

În debitul contului 6642 „Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate" se înregistrează:
- diferențele nefavorabile dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (501, 502, 503, 506, 508).

Contul 6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit calculat în conformitate cu legislația fiscală privitoare la impozitul pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului 6911 „Cheltuieli cu impozitul pe profit curent" se înregistrează:
- valoarea impozitului pe profit curent (4411).

Contul 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat, determinat în conformitate cu prevederile IAS 12.

În debitul contului 6912 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat" se înregistrează:
- datoria privind impozitul pe profit amânat (4412).

Contul 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din cedarea imobilizărilor financiare.

În creditul contului 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate" se înregistrează:
- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare (451, 452, 461).

Contul 7642 „Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt cedate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența câștigurilor din cedarea investițiilor financiare pe termen scurt.

În creditul contului 7642 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt cedate" se înregistrează:
- diferențele favorabile dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune (461, 512).

Contul 7815 „Venituri din fondul comercial negativ"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din reluarea fondului comercial negativ.

În creditul contului 7815 „Venituri din fondul comercial negativ" se înregistrează:
- cota-parte a fondului comercial negativ virată asupra rezultatului exercițiului (2075).

Contul 791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor rezultate din creanțele privind impozitul amânat.

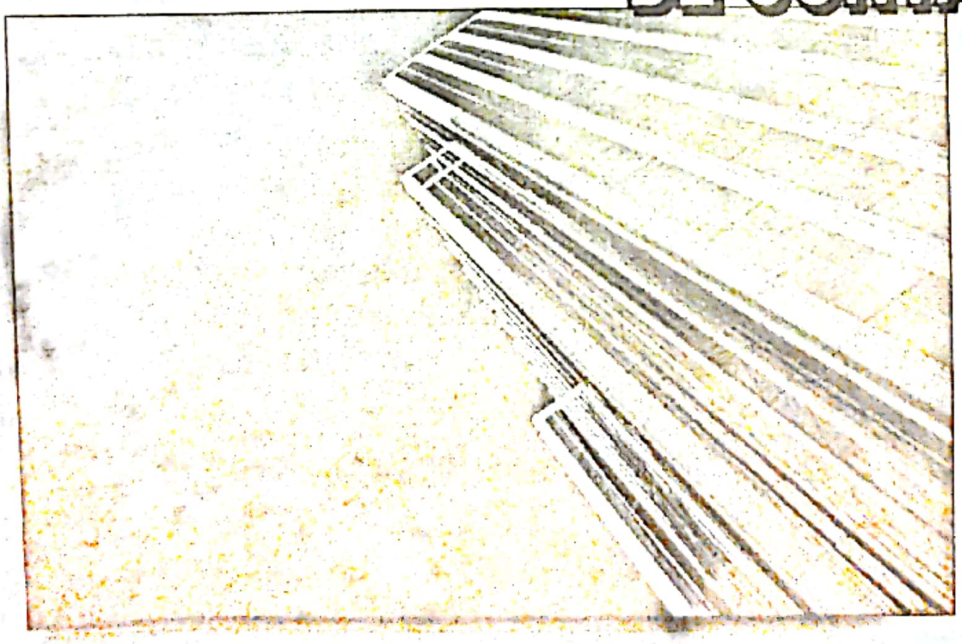
În creditul contului 791 „Venituri din impozitul pe profit amânat" se înregistrează:
- creanța privind impozitul pe profit amânat (4412).

Notă: Conținutul conturilor menționate mai sus nu este limitativ, el putând fi dezvoltat corespunzător și pentru alte operațiuni.

Scanned with OKEN Scanner

SECȚIUNEA a II-a

EXEMPLE PRIVIND APLICAREA PENTRU PRIMA DATĂ A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE



Scanned with OKEN Scanner

Aspecte generale

Ajustări generate de aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS)

La aplicarea pentru prima dată a IAS se vor avea în vedere în mod deosebit prevederile IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile, şi Interpretarea SIC 8, Prima aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate ca baze ale contabilităţii.

În perioada în care IAS-urile sunt aplicate pentru prima dată în întregime ca bază primară de contabilitate, situaţiile financiare ale unei întreprinderi ar trebui elaborate şi prezentate ca şi cum ar fi fost întotdeauna elaborate şi prezentate în conformitate cu noile standarde şi interpretări. Standardele şi interpretările în vigoare pe parcursul primei perioade de aplicare ar trebui aplicate retrospectiv, cu excepţia situaţiilor în care:

a) standarde şi interpretări specifice cer sau permit un tratament tranzitoriu diferit; sau

b) valoarea ajustărilor aferente perioadelor anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil.

Informaţiile comparative ar trebui elaborate şi prezentate în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Orice ajustare asupra informaţiilor comparative rezultată din trecerea la IAS ar trebui tratată ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat al perioadei pentru care se prezintă aceste informaţii.

IAS 8 prevede două tipuri de tratamente contabile în cazul modificărilor politicilor contabile, astfel:

- **Tratamentul de bază**

O modificare a politicii contabile trebuie aplicată retrospectiv pentru obţinerea comparabilităţii, cu excepţia cazului în care valoarea oricărei ajustări aferente perioadelor anterioare nu poate fi determinată în mod rezonabil.

Orice ajustare rezultată trebuie reflectată ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat. Pentru evidenţierea acestor operaţiuni rezultate

Scanned with OKEN Scanner

din ajustări, în Planul de conturi general aprobat prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 este prevăzut contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29".

Situaţiile financiare comparative trebuie ajustate corespunzător, cu excepţia cazului în care acest lucru nu este posibil.

- **Tratamentul alternativ permis**

O schimbare a politicii contabile trebuie aplicată retrospectiv, cu excepţia cazului în care ajustările de efectuat asupra perioadelor anterioare nu pot fi determinate în mod rezonabil. Astfel de ajustări vor fi incluse în rezultatul net al perioadei curente.

În acest caz, informaţiile comparative aferente perioadelor anterioare se prezintă nemodificate. Totuşi trebuie pregătite situaţii financiare adiţionale comparative pro forma, ajustate conform tratamentului de bază.

Interpretarea SIC 8 stipulează că nu este adecvată recunoaşterea în contul de profit şi pierdere a efectului cumulativ al modificărilor rezultate e din tranziţia de la reglementările contabile naţionale la IAS (spre exemplu, tratamentul contabil alternativ permis prezentat în IAS 8, paragraful 54, nu este aplicabil în cazul adoptării pentru prima dată a IAS ca baze ale contabilităţii).

Modalitate practică de implementare

În exemplul practic prezentat în capitolele următoare vom folosi tratamentul de bază prevăzut de IAS 8. Pentru a înţelege exemplul numeric trebuie să definim modalitatea practică de implementare a IAS. Procedura propusă este cea de mai jos:

1. Primul an de aplicare

În primul an de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate, situaţiile financiare se întocmesc în conformitate cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. 704/1993, iar prin retratare, în conformitate cu IAS.

Având în vedere cele de mai sus, entităţile vor efectua următoarele operaţiuni:

a. În cursul anului contabilitatea va fi ţinută conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, şi Regulamentului de aplicare a acesteia, aprobat prin H.G. nr. 704/1993. Pe această bază se întocmesc raportări contabile semestriale şi situaţii financiare anuale, care se depun la organele în drept, potrivit legii.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru entitățile cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, primul an de aplicare este anul 2000 (prin retratare).

b. Până pe data de 30 septembrie a anului următor (anul 2001 pentru societățile cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001) se vor întocmi situații financiare retratate, în conformitate cu cerințele IAS. Situațiile financiare retratate nu vor conține informații comparative. Vor fi prezentate doar soldurile finale ale primei perioade de aplicare, retratate în conformitate cu IAS, inclusiv IAS 29 la societățile care optează pentru aplicarea acestui IAS.

Se va proceda la retratarea posturilor de bilanț cuprinse în bilanțul de la 31 decembrie 2000, respectiv a soldurilor conturilor cuprinse în balanța de verificare la această dată, fără a se retrata și soldurile de început de an, respectiv soldurile de la 31 decembrie 1999.

Situațiile financiare obținute prin retratare vor cuprinde: bilanț cu o singură coloană, respectiv 31 decembrie, retratat, precum și cont de profit și pierdere pe anul 2000, nemodificat, deoarece toate corecțiile privind eventualele cheltuieli și venituri aferente anului 2000 se fac prin contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29", situația fluxurilor de trezorerie, situația modificărilor capitalului propriu, politici contabile și note explicative.

Situațiile financiare retratate însoțite de o copie de pe raportul administratorilor, precum și o copie de pe raportul auditorilor, vor fi depuse la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Având în vedere cele de mai sus, retratarea presupune efectuarea ajustărilor în două etape, astfel:

Etapa 1. Ajustări cerute de adoptarea IAS-urilor, altele decât IAS 29, asupra perioadelor anterioare primei perioade de aplicare, inclusiv asupra anului de raportare, prin retratarea soldurilor la 31 decembrie în prima perioadă de aplicare. Ajustările de mai sus se vor înregistra prin contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29".

În urma efectuării acestor ajustări se va întocmi o balanță intermediară, care va cuprinde efectele aplicării tuturor Standardelor Internaționale de Contabilitate, mai puțin IAS 29. La entitățile care nu optează pentru aplicarea IAS 29, această balanță intermediară va fi balanța finală.

Etapa 2. Ajustări cerute de aplicarea IAS 29 asupra perioadelor anterioare perioadei de aplicare, inclusiv privind anul de raportare, prin retratarea soldurilor la 31 decembrie, ale primei perioade de aplicare. Aceste ajustări se vor înregistra în contul 1051 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație".

Scanned with OKEN Scanner

2. Prima perioadă de aplicare efectivă

Al doilea an de aplicare (anul 2001 pentru entităţile cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001) reprezintă prima perioadă de aplicare efectivă a standardelor, perioadă în care se vor întocmi situaţii financiare numai conform IAS.

Astfel, entităţile vor efectua următoarele operaţiuni:

a. Se întocmeşte balanţa contabilă intermediară, care cuprinde aplicarea IAS, mai puţin IAS 29. Această balanţă va avea ca solduri iniţiale soldurile finale ale perioadei precedente, determinate conform standardelor, exclusiv IAS 29, obţinute prin retratare.

Aceste solduri vor fi preluate din situaţiile contabile retratate conform IAS, aferente primei perioade de aplicare. În acest sens, trebuie ţinut cont de faptul că soldurile pentru începutul anului sunt cunoscute după depunerea bilanţului retratat aferent primei perioade de aplicare (în trimestrul al III-lea al primei perioade de aplicare efectivă). Acest lucru determină necesitatea identificării unor posibile regularizări rezultate din faptul că în unele cazuri, pe primele trei trimestre s-a lucrat tot conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, şi Regulamentului de aplicare a acesteia, aprobat prin H.G. nr. 704/1993.

La societăţile comerciale care nu optează pentru aplicarea IAS 29, această balanţă intermediară va fi balanţă finală.

b. Societăţile comerciale care optează pentru ajustarea la inflaţie, potrivit IAS 29, întocmesc cea de-a doua balanţă contabilă, pe baza căreia se vor redacta situaţiile financiare în conformitate cu IAS, inclusiv IAS 29.

Notă: Exemplul practic prezentat mai jos ia în considerare următoarele premise:
a) Prima perioadă de aplicare este reprezentată de anul 2000 (retratare);
b) Prima perioadă de aplicare efectivă este reprezentată de anul 2001.

Exemplul şi-a propus să prezinte doar ajustări impuse de aplicarea IAS, fără a evidenţia şi transpunerea din vechiul plan de conturi în Planul de conturi general, conform Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 94/2001.

Scanned with OKEN Scanner

1. OPERAȚIUNI SPECIFICE STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE (altele decât IAS 29)

1.1. Capitalul social

1.1.1. Tratamentul contabil

Recunoașterea inițială

La constituire/majorare, capitalul social este recunoscut în contabilitate la valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale din care este compus, conform costului istoric.

Pe aceeași bază, reducerile de capital social se vor recunoaște la valoarea contabilă din momentul efectuării lor.

Evaluarea ulterioară

La sfârșitul exercițiului financiar, capitalul social va fi recunoscut în situațiile financiare la una dintre următoarele valori:

- costul istoric; sau
- valoarea ajustată conform IAS 29, în cazul opțiunii pentru ajustarea la inflație.

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a IAS se vor efectua ajustări rezultate, pe de o parte, din diferențele de tratament dintre actualul sistem contabil prevăzut de Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, iar pe de altă parte, din neaplicarea corespunzătoare a reglementărilor respective și tratamentul contabil prevăzut de IAS, mai puțin IAS 29. de exemplu: eliminarea rezervelor din reevaluări legale ale mijloacelor fixe, efectuate în anii anteriori, înregistrate în capitalul social. Această operațiune este determinată de faptul că diferențele din reevaluarea imobilizărilor au un tratament bine definit de IAS și nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social.

Ajustările de mai sus trebuie tratate ca rezultând din modificarea politicilor contabile ale entității, conform IAS 8.

Inconveniente

Ajustările efectuate asupra valorii capitalului social ar duce la necesitatea modificării, din punct de vedere legal, a numărului de acțiuni sau a valorii nominale a acțiunilor.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care managementul decide să nu ia în considerare astfel de ajustări pentru a nu fi obligat să înregistreze legal modificările efectuate, acest aspect va fi menționat în note.

Prima perioadă de aplicare efectivă

Este puțin probabil să apară diferențe de tratament contabil în primul an de aplicare efectivă a IAS.

1.1.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Se presupune că societatea are un capital social subscris și vărsat, la 31.12.2000, de 1.750.100 mii lei.

Diferențele rezultate în urma reevaluării legale a imobilizărilor corporale, în anii precedenți, incluse în capitalul social sunt de 10.000 mii lei. Reevaluarea s-a efectuat conform H.G. nr. 26/1992, H.G. nr. 500/1994 și H.G. nr. 983/1998.

2. Regularizări de efectuat la 31.12.2000

- *Eliminarea diferențelor din reevaluări legale, incluse în capitalul social*

- în cazul în care se pot identifica mijloacele fixe la care s-a efectuat reevaluarea, iar diferența din reevaluare a majorat capitalul social

1012 „Capital subscris vărsat“	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“	10.000.000

sau

- în cazul în care nu pot fi identificate mijloacele fixe care au făcut obiectul reevaluării, se procedează la corectarea capitalului social prin contul de rezultat reportat

1012 „Capital subscris vărsat“	=	1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	10.000.000

și

1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare“	10.000.000

1.2. Primele de capital și rezervele

1..2.1. Tratamentul contabil

Recunoașterea inițială

Primele de capital și rezervele se vor recunoaște în contabilitate, la fel ca în cazul capitalului social, la înregistrarea în patrimoniu, pe baza costului istoric.

Scanned with OKEN Scanner

Pe aceeaşi bază, reducerile/ieşirile se vor recunoaşte la valoarea contabilă din momentul respectiv.

Recunoaşterea ulterioară

La sfârşitul exercițiului financiar primele de capital şi rezervele se vor recunoaşte astfel:

- la costul istoric, bază care se va folosi la întocmirea balanței intermediare, sau
- la valoarea ajustată conform IAS 29, în cazul aplicării acestui standard.

Primul an de aplicare (retratare)

IAS reclasifică rezervele deja existente, elimină unele categorii sau cer crearea unor noi categorii.

Astfel, în prima perioadă de aplicare a acestora se vor efectua ajustări pentru eliminarea diferențelor de tratament contabil, altele decât IAS 29. Astfel de ajustări ar putea rezulta din:

- cerințele IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe, privind crearea unor rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, reprezentând diferența dintre valoarea contabilă şi valoarea justă (valoarea de piață sau costul de înlocuire); în cazul în care mijloacele fixe pentru care s-au creat aceste rezerve au fost casate, vândute sau scoase din funcțiune, rezerva aferentă va fi transferată în rezultatul reportat în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare";
- cerințele IAS 21 privind înregistrarea tuturor diferențelor de curs din reevaluarea activelor şi datoriilor în valută direct în contul de profit şi pierdere; de aceea, rezervele înregistrate în anii anteriori în contul 1068 „Alte rezerve" (rezervele constituite în urma reevaluării disponibilului în valută aferent capitalului social) vor trebui transferate în contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29".

Primul an de aplicare efectivă

În prima perioadă de aplicare efectivă se vor înregistra operațiuni specifice IAS, cum ar fi: contabilizarea tuturor diferențelor de curs aferente disponibilului în valută în contul de profit şi pierdere, şi nu ca rezerve (inclusiv când capitalul social vărsat este în valută).

1.2.2. Exemplu numeric

1. Istoric

La 31.12.2000, soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare" este de 960.000 mii lei (mijloacele fixe aferente au fost casate sau vândute în anii anteriori).

Soldul contului 106 „Rezerve", în sumă de 2.715.208 mii lei, este compus din:

- rezerve legale, în sumă de 2.391 mii lei (constituite în limita a 5% din profitul contabil anual);

Scanned with OKEN Scanner

- rezerve din diferențe de curs aferente disponibilităților în valută în limita capitalului social în valută în sumă de 70.000 mii lei;
- alte rezerve, în sumă de 2.642.817 mii lei, constituite din profitul net.

2. Regularizări de efectuat la 31.12.2000

- *Transferul surplusurilor realizate din reevaluare în rezultatul reportat*

Mijloacele fixe pentru care s-au creat rezerve din reevaluare în anii anteriori au fost casate sau vândute. În acest caz, se consideră că surplusul din reevaluare s-a realizat, rezerva aferentă transferându-se în rezultatul reportat.

105 „Diferențe din reevaluare“	=	1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	960.000.000

și

1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	=	1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare“	960.000.000

- *Eliminarea rezervelor din diferențe de curs aferente disponibilităților în valută în limita capitalului social în valută*

În conformitate cu IAS 21, diferențele de curs valutar nu se mai pot transfera direct în conturi de rezerve, ci trebuie recunoscute în contul de profit și pierdere. Având în vedere acest lucru, rezerva creată în anii anteriori pentru diferențele de curs înregistrate la reevaluarea disponibilului în valută în sumă egală (sau mai mică) cu capitalul social vărsat în valută trebuie transferată în rezultatul reportat.

1068 „Alte rezerve“	=	1172 „Rezultatul reportat provenind din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	70.000.000

Alte rezerve constituite din profitul net în sumă de 2.642.817 mii lei rămân înregistrate în contul 1068 „Alte rezerve“ sau 1063 „Rezerve statutare sau contractuale“, dacă este cazul.

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Diferențe de curs valutar aferente disponibilităților în valută la sfârșitul anului curent*

Așa cum am menționat mai înainte, în conformitate cu IAS 21, diferențele de curs se înregistrează în contul de profit și pierdere al perioadei în care apar, nu direct în conturi de capital propriu. De aceea, întreaga diferență de curs obținută din reevaluarea disponibilului în valută se recunoaște ca venit sau cheltuială la sfârșitul exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

5124 765
„Conturi la bănci în valută" = „Venituri din diferențe de curs valutar" 55.000.000
sau
665 5124
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = „Conturi la bănci în valută" 55.000.000

1.3. Rezultatul reportat

1.3.1. Tratamentul contabil

Recunoașterea inițială

Transferul profitului nerepartizat/pierderea nerecuperată în rezultatul reportat se face la valoarea sa contabilă din momentul transferului. Același tratament se aplică reducerilor din rezultatul reportat.

Evaluarea ulterioară

La sfârșitul exercițiului financiar, rezultatul reportat va fi recunoscut în situațiile financiare la una dintre următoarele valori:

- costul istoric; sau
- valoarea ajustată conform IAS 29.

Rezultatul reportat – clasificare

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 subclasifică „Rezultatul reportat" (cont 117) astfel încât să se țină seama de prevederile IAS, în:

- „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată" (cont 1171);
  „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" (cont 1172); în acest cont se înregistrează sumele provenite din ajustarea soldurilor în primul an de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, conform IAS 8 și Interpretării SIC 8. Aceste sume nu se referă la ajustările soldurilor generate de aplicarea IAS 29, care vor fi înregistrate în contul 1051 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație".
- „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile" (cont 1173); acest cont funcționează similar cu contul 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29" și se folosește începând cu anul 2 de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate. În primul an de aplicare, care presupune retratare, toate ajustările generate de schimbarea politicilor contabile datorită implementării Standardelor Internaționale de Contabilitate se reflectă prin intermediul contului 1172.

Politicile contabile reprezintă principiile, fundamentele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de o întreprindere în pregătirea și prezentarea documentelor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

- „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale“ (cont 1174); modul de funcţionare a contului este prezentat în exemplul numeric care urmează.

O eroare fundamentală este o eroare semnificativă descoperită în perioada curentă şi din cauza căreia situaţiile financiare aferente uneia sau mai multor perioade anterioare nu mai pot fi considerate ca fiind relevante şi credibile la data emiterii lor.

- „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare“ (cont 1175). O rezervă din reevaluarea mijloacelor fixe până la valoarea justă este considerată un surplus realizat, în conformitate cu IAS 16, în momentul în care mijlocul fix pentru care s-a creat rezerva respectivă iese din patrimoniul societăţii (prin casare, vânzare, scoatere din funcţiune). Acest surplus realizat va fi transferat în rezultatul reportat.

1.3.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Rezultatul contabil înregistrat în soldul contului 121, „Profit şi pierdere“, la sfârşitul primei perioade de aplicare a standardelor este de 2.642.817 mii lei. În anul curent (2001) s-a constatat că, din cauza unei erori în descărcarea gestiunii de materii prime, în anul anterior cheltuielile companiei au fost majorate în mod nejustificat cu suma de 400.000 mii lei. Această eroare a avut ca efect diminuarea profitului companiei cu suma de 400.000 mii lei. Pentru simplificare, s-a presupus că profitul brut contabil este egal cu profitul impozabil.

Deoarece această sumă are un efect semnificativ asupra situaţiilor financiare ale companiei, se impun corecţii atât retrospectiv – în anul 2000 – cât şi asupra perioadei curente (2001).

– mii lei –

	2000	2000 corectat	Diferenţe
Profit brut	3.964.223	4.364.223	400.000
Impozit pe profit	991.056	1.091.056	100.000
Profit net (sold iniţial cont 121)	2.973.167	3.273.167	300.000

2. Regularizări de efectuat la 31.12.2000

- *Se înregistrează corectarea profitului brut aferent anului anterior*

301 „Materii prime“	=	1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale“	400.000.000

- *Se înregistrează corectarea impozitului pe profit aferent anului anterior*

1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale“	=	441 „Impozitul pe profit“	100.000.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Se înregistrează consumul efectiv al materiilor prime repuse pe stoc, în valoare de 400.000 mii lei*

601 „Cheltuieli cu materiile prime“	=	301 „Materii prime“	400.000.000

1.4. Subvențiile

1.4.1. Tratamentul contabil

Recunoașterea inițială

În conformitate cu IAS 20, o subvenție trebuie recunoscută în situațiile financiare numai dacă există suficientă siguranță că:

a) întreprinderea va respecta condițiile acordării ei; și
b) subvenția va fi primită.

Valoarea de intrare în contabilitate a unei subvenții se bazează pe costul istoric și este, conform IAS 20, următoarea:

- contravaloarea sumei de bani primite/de primit, în cazul subvențiilor monetare; sau
- valoarea justă a activului dobândit, în cazul subvențiilor nemonetare.

Subvențiile trebuie transferate în contul de profit și pierdere ca venit, pe o bază sistematică și rațională, pe măsură ce sunt înregistrate și costurile care au fost acoperite din acestea. Cel mai bun exemplu în acest sens îl reprezintă subvențiile pentru investiții, care se transferă la venituri pe măsura amortizării mijloacelor fixe achiziționate.

Evaluarea ulterioară

La sfârșitul exercițiului financiar subvențiile se recunosc în situațiile financiare la una dintre următoarele valori:

- costul istoric; sau
- valoarea reevaluată pe baza IAS 29.

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate, vor trebui ajustate soldurile conturilor privind subvențiile, datorită diferențelor de tratament contabil față de prevederile IAS (mai puțin IAS 29).

Un exemplu în acest sens îl constituie sumele primite cu titlu gratuit de la Fondul Proprietății de Stat (conform Legii nr. 55/1995, H.G. nr. 100/1996 și O.U.G. nr. 37/1997) și contabilizate în contul 118 „Alte fonduri“. În primul an de aplicare a standardelor va trebui efectuată o regularizare în contul sumelor ce ar fi

Scanned with OKEN Scanner

trebuit transferate la venituri în anii anteriori şi în anul de raportare. Această regularizare se va face în conformitate cu IAS 8, prin intermediul contului 1172.

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă se vor înregistra operaţiuni specifice IAS, exclusiv IAS 29, cum ar fi transferul la venituri al unei cote-părţi din subvenţie, egală cu amortizarea înregistrată în an.

1.4.2. Exemplu numeric

1. Istoric

În contul 118 „Alte fonduri", la 31.12.2000 sunt evidenţiate fondurile primite cu titlu gratuit de la Fondul Proprietăţii de Stat cu ocazia privatizării societăţii (150.000 mii lei). Mijloacele fixe achiziţionate cu fondurile astfel obţinute au o durată de viaţă de 15 ani şi au început să se amortizeze de la data de 01.01.1999.

2. Regularizări efectuate la 31.12.2000

- *Înregistrarea ajustărilor generate de modificarea politicii contabile cu privire la subvenţii, în urma implementării Standardelor Internaţionale de Contabilitate*

- transferul subvenţiilor FPS în contul 131 „Subvenţii pentru investiţii"

118		131	
„Alte fonduri"	=	„Subvenţii pentru investiţii"	150.000.000

- înregistrarea sumelor care trebuiau transferate la venituri în anii anteriori, în corelaţie cu amortizarea

131		1172	
„Subvenţii pentru investiţii"	=	„Rezultatul reportat provenind din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29"	20.000.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Înregistrarea pe venituri a unei sume egale cu amortizarea curentă calculată pentru mijloace fixe care au ca sursă subvenţii*

131		741	
„Subvenţii pentru investiţii"	=	„Venituri din subvenţii de exploatare"	10.000.000

1.5. Provizioanele

1.5.1. Tratamentul contabil

Recunoaşterea iniţială

Conform IAS 37, Provizioane, datorii şi active contingente, un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

Scanned with OKEN Scanner

a) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
b) este probabil ca o ieșire de resurse care urmează să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.

Dacă nu sunt îndeplinite criteriile de mai sus (în mod cumulativ), nu trebuie recunoscut un provizion.

Suma înregistrată ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare pentru stingerea obligației curente la data bilanțului.

Provizioanele pentru depreciere se constituie conform IAS 36, Deprecierea activelor.

Evaluarea ulterioară

Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabilă ieșirea de resurse pentru stingerea unei obligații, provizionul trebuie anulat.

În condițiile aplicării IAS 29 este posibil să fie necesară ajustarea provizioanelor la inflație.

Particularități ale Standardelor Internaționale de Contabilitate în ceea ce privește provizioanele

• *Provizioane pentru diferențe de curs valutar*

Conform IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar, nu se constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar. Pierderile din schimb valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută la sfârșitul exercițiului se înregistrează direct pe cheltuielile exercițiului financiar respectiv.

• *Provizioane pentru restructurare*

Conform IAS 37 trebuie create provizioane pentru cheltuielile ce se așteaptă a fi efectuate ca urmare a unei restructurări, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor și dacă:

a) întreprinderea dispune de un plan oficial, detaliat de restructurare, care să menționeze, cel puțin:
- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele domenii afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, atribuțiile și posturile acestora;
- cheltuielile implicate;
- data la care se va implementa planul de restructurare.

b) s-a produs începerea implementării planului de restructurare ori au fost comunicate principalele caracteristici ale acestuia celor care vor fi afectați.

• *Provizioane pentru demontare-ecologizare*

Conform IAS 16 și IAS 37, în valoarea inițială a unui mijloc fix poate fi inclus un provizion pentru costurile viitoare estimate ocazionate de refacerea amplasamentului mijlocului fix, respectiv la demontarea acestuia. Cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

aferente vor fi recunoscute prin intermediul amortizării pe toată durata de funcționare a mijlocului fix.

Primul an de aplicare (retratare)

Având în vedere particularitățile IAS în ceea ce privește provizioanele, în prima perioada de aplicare ar putea fi necesare ajustări asupra soldurilor astfel:

- ajustări pentru anularea provizioanelor pentru diferențe de curs valutar existente în bilanțul încheiat, supus retratării;
- constituirea unor provizioane ce ar fi trebuit recunoscute anterior (provizioane pentru litigii, pentru probleme de mediu, pentru deprecieri), dacă este cazul.

Astfel de ajustări se efectuează prin intermediul contului 1172.

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă vor fi înregistrate operațiuni în conformitate cu prevederile IAS, exclusiv IAS 29, cum ar fi:

- contabilizarea diferențelor de curs aferente anului direct pe cheltuieli/venituri financiare (conform IAS 21);
- constituirea unor provizioane specifice IAS pentru restructurare, ecologizare, litigii.

1.5.2. Exemplu numeric

1. Istoric

La data de 31.12.2000 existau următoarele informații în bilanț:

- provizion pentru pierderi din diferențe de curs valutar – 568.000 mii lei (contul 1514, conform Planului de conturi general, aprobat prin H.G. nr. 704/1993);
- diferențe de conversie activ – 568.000 mii lei;
- diferențe de conversie pasiv – 261.000 mii lei.

(Sumele de mai sus reprezintă devalorizarea aferentă anului 2000.)

Societatea are un plan de restructurare care îndeplinește condițiile menționate de IAS 37, Provizioane, datorii și active contingente, pentru recunoașterea unui provizion în acest sens.

În cursul anului devine necesară recunoașterea unui provizion pentru aspecte ecologice.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

Având în vedere prevederile IAS, soldurile conturilor de provizioane pentru diferențe de curs și soldurile conturilor de diferențe de conversie-activ/pasiv trebuie eliminate. În exemplul numeric sunt prezentate variante posibile, respectiv:

- cazul în care provizionul a fost constituit la nivelul pierderilor din diferențe de curs valutar (suma din contul 472 „Diferențe de conversie-activ");
- cazul în care provizionul a fost constituit la nivelul pierderii nete din diferențe de curs valutar; și

Scanned with OKEN Scanner

- cazul în care provizionul aferent perioadelor anterioare nu a fost recunoscut.

Varianta I

Dacă provizionul pentru diferențe de curs valutar a fost creat la nivelul pierderilor din diferențe de curs valutar (soldul contului 476 „Diferențe de conversie-activ"), se impune eliminarea provizionului pentru diferențe de curs, precum și a soldurilor conturilor de diferențe de conversie-activ/pasiv:

1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"	=	476 „Diferențe de conversie-activ"	568.000.000
477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	261.000.000

Varianta a II-a

În cazul în care provizionul pentru diferențe de curs valutar a fost creat la nivelul pierderii nete din diferențe de curs aferente creanțelor și datoriilor în valută, eliminarea provizionului se înregistrează astfel:

%	=	476 „Diferențe de conversie-activ"	568.000.000
1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"			261.000.000
1514 „Provizioane pentru pierderi din schimb valutar"			307.000.000
477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	261.000.000

Varianta a III-a

În cazul în care nu au fost create provizioane pentru diferențe de curs, se vor efectua înregistrările:

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	=	476 „Diferențe de conversie-activ"	568.000.000
477 „Diferențe de conversie-pasiv"	=	1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	261.000.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Înregistrarea diferenţelor de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor la închiderea exerciţiului*

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	401 „Furnizori“	1.413.013.000
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate“	277.574.000

Notă: În cazul în care societatea a înregistrat în primele trei trimestre ale anului 2001 provizioane pentru pierderi din diferenţe de curs valutar, acestea vor trebui stornate în trimestrul al IV-lea.

- *Înregistrarea diferenţelor de curs valutar rezultate din evaluarea creanţelor la închiderea exerciţiului*

4111 „Clienţi“	=	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar“	241.332.000

- *Constituirea provizionului pentru dezafectare-ecologizare la nivelul costurilor estimate*

213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii“	=	1513 „Provizion pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea“	9.427.000

- *Constituirea provizionului de restructurare*

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli“	=	1514 „Provizioane pentru restructurare“	99.189.000

1.6. Imobilizările necorporale şi corporale

1.6.1. Tratamentul contabil

Recunoaşterea iniţială

Conform IAS 16 şi IAS 38, imobilizările corporale şi necorporale sunt recunoscute ca active dacă şi numai dacă:

a) este probabil ca societatea să obţină beneficii economice viitoare care pot fi atribuite activului respectiv;
b) costul activului poate fi măsurat în mod credibil.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea inițială de înregistrare în contabilitate a imobilizărilor se bazează pe costul istoric. Ieșirile de imobilizări necorporale se recunosc la valoarea contabilă a acestora la data operațiunii.

Amortizarea

Duratele de utilizare și metodele de amortizare a activelor vor fi stabilite pe baza raționamentului profesional, astfel încât cheltuiala cu amortizarea să se repartizeze în mod rațional pe parcursul perioadei de-a lungul căreia întreprinderea va obține beneficii economice de pe urma folosirii activului respectiv.

Valoarea amortizabilă este egală cu valoarea contabilă a activului respectiv, mai puțin valoarea lui reziduală.

Prin *valoare reziduală* se înțelege suma netă pe care o societate se așteaptă să o obțină pentru un activ la finele duratei de viață utilă, după deducerea costurilor evaluate pentru vânzare. Valoarea reziduală a activelor necorporale se presupune că este nulă, cu excepția cazului în care fie există un angajament al unei terțe părți de a prelua aceste active la sfârșitul duratei lor normale de utilizare, fie există și va exista o piață activă pentru acel tip de active.

Evaluarea ulterioară

IAS 16 și IAS 38 prevăd două tratamente contabile pentru evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale a imobilizărilor corporale și necorporale, astfel:

1. Tratamentul de bază

După recunoașterea inițială, un activ trebuie contabilizat la costul său, mai puțin orice amortizare sau pierdere din depreciere cumulată.

2. Tratamentul alternativ permis

După recunoașterea inițială, un activ trebuie contabilizat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare sau pierdere din depreciere cumulată anterior. Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

Valoarea justă este de regulă:

- pentru imobilizări necorporale, valoarea lor de piață; totuși este destul de rar cazul în care există o piață activă pentru active necorporale;
- pentru terenuri și clădiri, valoarea lor de piață, determinată pe baza unor reevaluări efectuate de evaluatori autorizați;
- pentru celelalte mijloace fixe:
  - valoarea lor de piața determinată în urma unei reevaluări;
  - costul de înlocuire, mai puțin amortizarea corespunzătoare, în cazul în care valoarea de piață nu poate fi identificată.

Existența H.G. nr. 403/2001 privind reevaluarea imobilizărilor corporale face ca reevaluarea imobilizărilor corporale să aibă și recunoaștere fiscală.

În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este majorată ca urmare a unei reevaluări, această majorare trebuie înregistrată direct în creditul conturilor

Scanned with OKEN Scanner

de capital propriu sub titlul de „diferenţe din reevaluare". Cu toate acestea majorarea constatată din reevaluare trebuie recunoscută ca venit în măsura în care aceasta compensează o descreştere din reevaluarea aceluiaşi activ recunoscută anterior ca o cheltuială.

În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este diminuată ca rezultat al unei reevaluări, această diminuare trebuie recunoscută ca o cheltuială. Cu toate acestea o diminuare rezultată din reevaluare trebuie scăzută direct din surplusul din reevaluare corespunzător aceluiaşi activ, în limita acestuia.

Pierderile din depreciere

Orice pierdere din depreciere constatată pentru imobilizările necorporale, respectiv corporale trebuie recunoscută în conformitate cu IAS 36.

O pierdere din depreciere este definită ca fiind suma cu care valoarea contabilă a unui activ depăşeşte valoarea sa recuperabilă.

Valoarea recuperabilă este maximul dintre preţul net de vânzare şi valoarea lui de utilizare.

Preţul net de vânzare este valoarea ce se poate obţine din vânzarea unui activ de bunăvoie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv, mai puţin costurile necesare vânzării.

Valoarea de utilizare este valoarea prezentă a fluxurilor viitoare de numerar estimate, ce se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din vânzarea lui la sfârşitul perioadei sale de viaţă utilă.

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere, în afara cazului în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată, conform tratamentului alternativ permis. Pierderile din depreciere constatate pentru active reevaluate se recunosc ca o descreştere a surplusurilor din reevaluare înregistrate anterior direct în capitalurile proprii, în limita sumelor existente.

Revizuirea estimărilor contabile cu privire la imobilizări

Duratele şi metodele de amortizare a activelor corporale şi necorporale trebuie analizate la sfârşitul fiecărui exerciţiu şi revizuite ori de câte ori apar diferenţe semnificative faţă de estimările iniţiale.

Schimbările survenite în estimările contabile nu generează ajustări pentru perioadele anterioare.

Primul an de aplicare (retratare)

Având în vedere diferenţele dintre actualul sistem contabil şi Standardele Internaţionale de Contabilitate (exclusiv IAS 29), în prima perioadă de aplicare vor fi necesare ajustări determinate de modificarea politicilor contabile cu privire la imobilizările necorporale/corporale.

Astfel de ajustări ar putea fi:

Scanned with OKEN Scanner

- eliminarea cheltuielilor de cercetare capitalizate anterior (aceste costuri nu se pot capitaliza, în condițiile aplicării IAS 38);
- eliminarea unor cheltuieli de dezvoltare capitalizate în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile cerute de IAS 38;
- eliminarea fondului comercial înregistrat în contul 207 „Fond comercial". Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 precizează că fondul comercial se recunoaşte, de regulă, în situațiile consolidate;
- recunoaşterea unei pierderi din depreciere survenite în anii anteriori;
- eliminarea unor surplusuri din reevaluare înregistrate în perioadele anterioare.

Toate operațiunile de mai sus se efectuează prin intermediul contului 1172.

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă a IAS (anul 2001) se vor efectua înregistrări contabile specifice IAS (exclusiv IAS 29), cum ar fi:

- înregistrarea în contul de profit şi pierdere a unor cheltuieli de cercetare-dezvoltare care nu îndeplinesc criteriile de capitalizare, conform IAS 38;
- înregistrarea unor deprecieri reversibile/ireversibile ale imobilizărilor;
- înlocuirea amortizării calculate conform Legii nr. 15/1994 cu cheltuiala cu amortizarea calculată conform IAS (amortizarea calculată conform Legii nr. 15/1994 va fi cea luată în calcul ca deductibilă fiscal în declarația fiscală privind impozitul pe profit).

1.6.2. Exemplu numeric – Imobilizări necorporale

1. Istoric

Valoarea de intrare a imobilizărilor necorporale la 31.12.2000 este de 251.440 mii lei. Amortizarea cumulată la aceeaşi dată este 25.000 mii lei.

În anul 2000 au fost capitalizate cheltuieli de dezvoltare legate de dezvoltarea unui nou component chimic ecologic (1.440 mii lei, valoare neamortizată), care nu se produce în serie (nu sunt îndeplinite criteriile de capitalizare prevăzute de IAS 38). În anul 2001 a fost cheltuită în acest sens suma de 60.000 mii lei.

În anii anteriori s-au capitalizat cheltuieli de cercetare de 900 mii lei, valoare ce nu a fost amortizată.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

- *Cheltuieli de cercetare*

Cheltuielile de cercetare nu se capitalizează conform IAS 38. Deci soldurile finale ale imobilizărilor necorporale existente la 31.12.2000 trebuie eliminate.

1172			203	
„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	=		„Cheltuieli de dezvoltare"	900.000

- *Cheltuieli de dezvoltare ce nu se capitalizează*

Având în vedere că societatea prevede că produsul pentru care s-au efectuat cheltuielile de dezvoltare nu se va produce în serie, costurile aferente nu ar fi trebuit capitalizate, în conformitate cu IAS 38 şi prin urmare trebuie eliminate soldurile existente la 31.12.2000.

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29“	=	203 „Cheltuieli de dezvoltare“	1.440.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Înregistrarea cheltuielilor de dezvoltare aferente anului*

614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările“	=	401 „Furnizori“	60.000.000

- *Înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale conform IAS*

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare“	55.820.000

În condiţiile reconsiderării categoriilor de imobilizări necorporale şi a estimărilor contabile efectuate în acest sens (durata de viaţă, metoda de amortizare, valoarea reziduală), cheltuiala cu amortizarea recunoscută conform Legii nr. 15/1994 în situaţiile financiare întocmite pe baza vechiului sistem contabil va trebui înlocuită în vederea întocmirii situaţiilor financiare pe baza IAS. În acest sens, va trebui stornată amortizarea înregistrată în primele trei trimestre ale anului 2001 şi calculată conform Legii nr. 15/1994. Pentru simplificare, nu am prezentat această stornare.

1.6.3. Exemplu numeric – Imobilizări corporale

1. Istoric

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale la 31.12.2000 este de 2.636.672 mii lei.

Amortizarea cumulată la 31.12.2000 este de 175.778 mii lei.

Valoarea mijloacelor fixe s-a depreciat în anii precedenţi cu 2.500 mii lei. Această depreciere nu a fost recunoscută în perioada în care a avut loc.

La 31.12.2000 societatea are o rezervă din reevaluarea legală a mijloacelor fixe de 15.000 mii lei. Mijloacele fixe cărora le corespunde această rezervă pot fi identificate.

Conform Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, simbolurile conturilor de mijloace fixe au fost modificate. Pentru simplificare, nu am mai prezentat transferul în noile conturi.

Scanned with OKEN Scanner

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

- *Pierderi din depreciere aferente anilor precedenți, care nu au fost contabilizate*

- în cazul unor deprecieri ireversibile

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“ sau 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	2.500.000

- în cazul unor deprecieri reversibile

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	=	291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale“	2.500.000

- *Eliminarea diferențelor din reevaluare pentru unele mijloace fixe, în situația în care valoarea acestora depășește valoarea justă, iar sumele aferente se regăsesc în contul 1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“ și mijloacele fixe pot fi identificate.*

105 „Diferențe din reevaluare“	=	1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	15.000.000

și

1058 „Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative“	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“	15.000.000

3. Înregistrări contabile conform IAS aferente primului an de aplicare efectivă

- *Înregistrarea amortizării aferente exercițiului, calculată conform IAS*

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“	220.530.000

Ca și în cazul imobilizărilor necorporale, cheltuiala cu amortizarea calculată conform Legii nr. 15/1994 și înregistrată în situațiile financiare întocmite pe baza vechiului sistem contabil pentru primele trei trimestre ale anului 2001 va fi înlocuită cu cheltuiala recalculată pe baza estimărilor contabile

Scanned with OKEN Scanner

conform IAS. În acest sens, amortizarea deja înregistrată în balanţa contabilă întocmită pe baza Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, va trebui stornată. Pentru simplificare, această stornare nu a fost prezentată.

Amortizarea calculată potrivit legislaţiei care reglementează problematica imobilizărilor corporale va fi luată în calcul la determinarea profitului impozabil (în declaraţia fiscală).

1.7. Imobilizările în curs

1.7.1. Tratamentul contabil

Recunoaşterea iniţială

În conformitate cu IAS, imobilizările în curs se recunosc iniţial în patrimoniu pe baza costului istoric.

Conform IAS 23, Costurile îndatorării, costurile îndatorării legate de imobilizări în curs se pot capitaliza doar atât timp cât activul respectiv este în construcţie. Astfel de costuri includ:

- dobânzi;
- diferenţe de curs valutar aferente dobânzilor;
- amortizarea reducerilor/primelor şi a cheltuielilor complementare aferente împrumuturilor.

Transferurile din imobilizări în curs se efectuează la valoarea contabilă a acestora de la data operaţiunii.

Evaluarea ulterioară

La sfârşitul exerciţiului financiar imobilizările în curs se evaluează:

- fie la costul istoric, ca tratament contabil de bază;
- fie la o valoare ajustată conform IAS 29 (în cazul existenţei hiperinflaţiei), dar care nu trebuie să difere semnificativ de valoarea justă a imobilizării respective (preţul de piaţă, costul de înlocuire).

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a IAS se vor efectua ajustări ale soldurilor iniţiale, care sunt generate de diferenţele dintre IAS (exclusiv IAS 29) şi actualul sistem contabil, cum ar fi:

- eliminarea costurilor îndatorării capitalizate anterior, în perioade pe parcursul cărora construcţia activului a fost de fapt sistată;
- eliminarea costurilor îndatorării capitalizate anterior în valoarea mijloacelor fixe, după sfârşitul perioadei în care activul a fost în curs de construcţie.

Aceste ajustări se reflectă prin intermediul contului 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29".

Scanned with OKEN Scanner

Primul an de aplicare efectivă

În prima perioadă de aplicare efectivă a IAS se efectuează operațiuni specifice, cum ar fi: înregistrarea în contul de profit și pierdere a diferențelor de curs valutar la plata dobânzilor aferente unui împrumut pentru investiții, având în vedere că activul finanțat nu mai este în curs de construcție.

1.7.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Valoarea de inventar a imobilizărilor în curs la 31.12.2000 este de 1.200.000 mii lei. În valoarea de mai sus este cuprinsă suma de 120.000 mii lei, reprezentând diferențe de curs valutar capitalizate în anii anteriori (H.G. nr. 22/1998), pe perioadele în care construcția imobilizării fusese sistată.

În perioada precedentă s-au capitalizat costuri cu dobânzi după ce construcția imobilizărilor a fost finalizată (100.000 mii lei). Valoarea amortizată în perioadele anterioare este de 20.000 mii lei.

În cursul anului curent se includ pe cheltuieli diferențe de curs aferente unui împrumut contractat pentru realizarea investiției în curs (200.000 mii lei). Activele finanțate nu mai sunt în curs de construcție.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

- *Eliminarea diferențelor de curs capitalizate în anii anteriori, pe perioada în care construcția imobilizării a fost sistată*

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	=	231 „Imobilizări corporale în curs“	120.000.000

- *Eliminarea dobânzilor capitalizate după sfârșitul perioadei de construcție a imobilizării*

		213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“	100.000.000
%	=		
1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“			80.000.000
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor“			20.000.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Diferenţele de curs înregistrate la plata dobânzilor legate de împrumuturi pentru investiţii se includ pe cheltuieli, având în vedere că activul finanţat nu mai este în curs de construcţie*

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar“	=	5124 „Conturi la bănci în valută“	200.000.000

1.8. Titlurile de participare

1.8.1. Tratamentul contabil

Tratamentul contabil al imobilizărilor financiare este prevăzut de IAS 25, Contabilitatea investiţiilor financiare, IAS 27, Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale, şi IAS 28, Contabilitatea investiţiilor în întreprinderi asociate.

Recunoaşterea iniţială

Toate titlurile de participare, indiferent de proporţia deţinută de investitor în capitalul societăţii emitente, se recunosc iniţial pe baza costului istoric.

Evaluarea ulterioară

1. Investiţii în filiale

În conformitate cu IAS 27, o societate care are una sau mai multe filiale va prezenta situaţii financiare consolidate. Filiala este o societate care este controlată de societatea-mamă.

Prin control se înţelege autoritatea de a conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei întreprinderi. În general, se presupune că există control atunci când se deţine mai mult de jumătate din drepturile de vot în conducerea filialei.

La întocmirea situaţiilor financiare consolidate, situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi cele ale filialelor sunt combinate element cu element, conform prevederilor din standardele menţionate mai sus.

În situaţiile financiare ale societăţii-mamă, investiţiile în filiale se recunosc astfel:

- la costul istoric;
- la valoarea rezultată prin metoda punerii în echivalenţă; sau
- la valoarea recunoscută conform IAS 39, Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare pentru active disponibile pentru vânzare.

2. Investiţii în întreprinderi asociate

IAS 28 defineşte întreprinderea asociată ca fiind o întreprindere în care investitorul are influenţa semnificativă şi care nu este nici filială a acestuia, nici asociere în participaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Influența semnificativă este autoritatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și operațională a întreprinderii asociate, dar nu și de a controla aceste politici. De obicei, se consideră că investitorul are influență semnificativă în momentul în care deține între 20% și 50% din drepturile de vot.

Pentru contabilizarea investițiilor în întreprinderi asociate se pot folosi următoarele metode:

- metoda cost, conform căreia investiția este recunoscută în situațiile financiare la costul ei istoric;
- metoda punerii în echivalență, pe baza căreia investiția este inițial înregistrată la cost, iar valoarea contabilă este majorată/micșorată astfel încât să se recunoască partea investitorului din profiturile sau pierderile întreprinderii în care s-a investit.

3. Investiții financiare

O investiție în urma căreia investitorul nu deține controlul sau o influență semnificativă poate fi considerată „investiție financiară", conform IAS 25. De obicei, o asemenea investiție este considerată cea care conferă investitorului mai puțin de 20% din drepturile de vot.

Investițiile financiare se contabilizează la una dintre valorile de mai jos:

- cost;
- minimul dintre cost și valoarea de piață, pentru acțiunile tranzacționabile;
- valoarea ajustată, care se poate stabili pe baza IAS 29 în condiții de hiperinflație.

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a IAS vor trebui efectuate ajustări asupra soldurilor inițiale ale titlurilor de participare, care în general pot fi determinate de recunoașterea în bilanț a unor valori superioare față de valoarea de piață a acestora.

Primul an de aplicare efectivă

Este puțin probabil să fie necesare înregistrări contabile specifice IAS, exclusiv IAS 29, altele decât cele menționate mai sus.

1.8.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Valoarea la cost istoric a titlurilor de participare deținute la o altă societate este de 32.274 mii lei (reprezentând mai puțin de 20% din capitalul social al acesteia). Titlurile de participare din sold au fost achiziționate la începutul anului 2000.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

Valoarea titlurilor de participare recunoscută în bilanț la sfârșitul anului anterior este mai mare decât valoarea de piață a acestora. De aceea, este necesară o ajustare a soldului final al titlurilor de participare în acest sens. Diferența este recunoscută printr-un provizion, dat fiind că deprecierea poate fi reversibilă.

Scanned with OKEN Scanner

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	=	296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare“	2.000.000

1.9. Stocurile

1.9.1. Tratamentul contabil

În conformitate cu IAS 2, Contabilitatea stocurilor, stocurile sunt:

a) active deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
b) active în curs de producție, în vederea unei vânzări în aceleași condiții ca mai sus; sau
c) active sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție ori pentru prestarea de servicii.

Evaluare

Stocurile se evaluează la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă. În condițiile existenței hiperinflației, stocurile se ajustează pe baza indicelui de inflație, conform IAS 29. Valoarea obținută trebuie pusă de acord cu valoarea realizabilă netă la data bilanțului.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție include:
- prețul de cumpărare;
- taxele nerecuperabile
- costurile de transport și manipulare;
- alte costuri ce pot fi atribuite direct achiziției.

Costul de prelucrare include:
- costurile directe de producție;
- costurile indirecte de producție, fixe sau variabile;
- alte costuri, în măsura în care sunt suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Nu se includ în costul stocurilor următoarele:
- pierderile înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazului în care acestea sunt efectuate în cursul producției, înainte de trecerea la o nouă fază de fabricație;
- cheltuielile generale de administrație care nu contribuie la aducerea stocurilor la forma și în locul în care se găsesc în prezent;
- costurile de desfacere.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile necesare vânzării.

Reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă se înregistrează în contul de profit și pierdere al exercițiului, printr-un provizion pentru depreciere (conform IAS 36).

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a Standardelor se vor efectua ajustări generate de diferențele dintre vechiul sistem contabil și IAS (cu excepția IAS 29) sau de neaplicarea în practică a regulilor prevăzute de Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993. Astfel de ajustări ar putea consta în:

- reducerea valorii stocurilor cu costurile administrative, generale și de desfacere capitalizate anterior;
- constituirea provizionelor pentru deprecierea stocurilor, neînregistrate anterior.

Astfel de ajustări sunt contabilizate prin intermediul contului 1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29".

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă, se vor înregistra operațiuni conform IAS. În ceea ce privește stocurile, nu sunt diferențe semnificative între prevederile din IAS și reglementările aprobate prin H.G. nr. 704/1993.

Ajustările ce se impun sunt determinate, în mare parte, de aplicarea necorespunzătoare în practică a reglementărilor contabile, de exemplu, înregistrarea provizionului pentru deprecierea stocului, aferent anului.

1.9.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Soldul conturilor de produse finite la 31.12.2000 este de 783.727 mii lei. Acesta cuprinde cheltuieli administrative în sumă de 10.000 mii lei și cheltuieli de distribuție în sumă de 20.000 mii lei.

Pentru stocurile de materii prime trebuiau constituite provizioane în anii anteriori în valoare de 200.000 mii lei.

Provizioanele pentru deprecierea stocurilor ce trebuie constituite la 31.12.2001 sunt de 291.000 mii lei.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

- *Eliminarea cheltuielilor de distribuție/administrative din valoarea stocurilor*

- diminuarea valorii stocului de produse finite la 31.12.2000

Scanned with OKEN Scanner

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29“	=	345 „Produse finite“	30.000.000

- *Se înregistrează provizionul pentru deprecierea stocurilor aferent anilor anteriori*

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29“	=	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	200.000.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Se înregistrează provizionul pentru deprecierea stocurilor aferent anului 2001*

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante“	=	391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	291.000.000

Notă: În momentul în care se începe aplicarea efectivă a standardelor (trimestrul al IV-lea 2001), trebuie să se ţină seama de faptul că valoarea soldului iniţial al producţiei finite este mai mică potrivit IAS decât în condiţiile aplicării Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993. În cazul în care producţia finită s-a vândut, trebuie făcută o regularizare în trimestrul al IV-lea, pentru a nu distorsiona rezultatul aferent anului (prin descărcarea gestiunii la o valoare mai mare).

1.10. Terţii

1.10.1. Tratamentul contabil

Recunoaşterea iniţială

Datoriile şi creanţele se recunosc în contabilitate pe baza costului istoric.

Evaluarea ulterioară

La sfârşitul exerciţiului financiar, datoriile/creanţele se evaluează la costul istoric, mai puţin orice depreciere înregistrată în cazul creanţelor sau orice creştere înregistrată în cazul datoriilor.

Scanned with OKEN Scanner

Particularități

1. Creanțele/datoriile în valută se evaluează pe baza cursului de schimb în vigoare la sfârșitul exercițiului. Conform IAS 21, diferențele de curs valutar ce apar la fiecare dată a bilanțului cu ocazia raportării elementelor monetare ale unei întreprinderi la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial sau față de cele la care au fost raportate în situații financiare anterioare trebuie recunoscute direct ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.
2. Necesitatea înregistrării unei creanțe/datorii în contul impozitului amânat.

Se presupune că fiecare activ sau obligație are o bază de impozitare. Baza de impozitare este valoarea atribuibilă în scopuri fiscale (aceasta reprezintă sumele deductibile, respectiv taxabile din punct de vedere fiscal). Aceste sume sunt deductibile/taxabile fie în perioada curentă, fie în perioade anterioare sau ulterioare perioadei căreia îi sunt aferente, din punct de vedere contabil.

Astfel, creanțele privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit plătite în avans și recuperabile în perioadele viitoare. Datoriile privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit aferente perioadei curente, dar plătibile în perioadele viitoare.

În cazul în care valoarea contabilă este egală cu baza de impozitare, nu apar diferențe în ceea ce privește impozitul pe profit de plată. De asemenea, nu apar diferențe temporare în cazul activelor/obligațiilor cu baza de impozitare zero.

Când valoarea contabilă a activelor/obligațiilor diferă de baza lor de impozitare, apar diferențe temporare în ceea ce privește obligația de plată a impozitului pe profit.

Primul an de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare a IAS se vor ajusta conturile de terți, inclusiv provizioanele aferente, astfel:

- constituirea provizionului pentru clienți incerți aferent anilor anteriori;
- evidențierea impozitului amânat aferent anilor anteriori (dacă este cazul);
- închiderea conturilor de conversie-activ/pasiv, precum și a provizioanelor pentru diferențe de curs valutar.

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă a IAS se vor înregistra operațiuni specifice, cum ar fi:

- crearea provizioanelor pentru creanțe incerte aferente anului;
- înregistrarea impozitului amânat aferent anului;
- înregistrarea diferențelor de curs aferente creanțelor și datoriilor în valută la 31 decembrie direct în contul de profit și pierdere (exemplul numeric a fost prezentat la punctul 1.5, „Provizioane").

Scanned with OKEN Scanner

1.10.2. Exemplu numeric

1. Istoric

Soldul contului privind provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la 31.12.2000 este de 568.000 mii lei. Soldul contului 476 „Diferențe de conversie-activ" la 31.12.2000 este de 568.000 mii lei, iar al contului 477 „Diferențe de conversie-pasiv" de 261.000 mii lei. Exemplul practic pentru regularizarea soldurilor inițiale ale acestor conturi a fost prezentat la punctul 1.5 „Provizioane".

Pierderile din diferențe de curs valutar aferente anului 2001, rezultate din evaluarea datoriilor în valută sunt de 1.690.587 mii lei. Câștigurile din diferențe de curs valutar aferente anului 2001, rezultate din evaluarea creanțelor în valută, sunt de 241.587 mii lei.

În anii anteriori nu s-au înregistrat provizioane pentru clienți incerți. De asemenea nu s-a calculat şi înregistrat impozitul amânat, care este o noutate introdusă de IAS.

2. Ajustări de efectuat la 31.12.2000

- *Constituirea provizionului pentru clienți incerți aferent perioadei de până la 31.12.2000, în sumă de 100.000 mii lei*

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți"	100.000.000

- *Reflectarea impozitului amânat aferent perioadei până la 31.12.2000*

1172 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29"	=	4412 „Impozitul pe profit amânat"	424.118.000

3. Înregistrări contabile conform IAS, aferente primului an de aplicare efectivă

- *Constituirea provizionului pentru clienți incerți aferent anului curent, în sumă de 359.317 mii lei*

6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante"	=	491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți"	359.317.000

- *Înregistrarea impozitului amânat aferent anului curent*

4412 „Impozitul pe profit amânat"	=	791 „Venituri din impozitul pe profit amânat"	171.677.000

Scanned with OKEN Scanner

1.11. Cheltuieli și venituri

1.11.1. Tratamentul contabil

Recunoașterea inițială

Standardele Internaționale de Contabilitate prevăd recunoașterea inițială a cheltuielilor/veniturilor la costul lor istoric.

Evaluarea ulterioară

La sfârșitul exercițiului, cheltuielile/veniturile se recunosc la una dintre următoarele valori:

- costul istoric; sau
- valoarea ajustată pe baza indicelui de inflație, conform IAS 29 (în condițiile existentei hiperinflației).

Particularități

1. Atât în conformitate cu IAS, cât și cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, situațiile financiare trebuie elaborate conform contabilității de angajament și principiului independenței exercițiului financiar.

Principiul independenței exercițiului financiar nu este respectat adesea în practică. Astfel, există tendința de a se contabiliza venituri/cheltuieli numai la momentul primirii documentelor justificative.

În conformitate cu IAS, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, prin urmare acestea sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Astfel, implementarea standardelor va duce la înregistrarea unor cheltuieli/venituri fără documente justificative recunoscute din punct de vedere fiscal.

2. Un principiu nou menționat de standarde este acela al prevalenței economicului asupra juridicului. Pentru ca informația să prezinte, în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică.
3. Altă noutate introdusă de IAS o reprezintă tratamentul tuturor subvențiilor primite. Subvențiile se recunosc, în conformitate cu IAS 20, pe o bază sistematică, drept venit în perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa. Aceste subvenții nu trebuie creditate direct în conturile de capital și

Scanned with OKEN Scanner

rezerve, cum se întâmplă în cazul unor subvenții guvernamentale în condițiile aplicării Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993.

Regularizările cerute în acest sens în momentul începerii aplicării standardelor sunt prezentate în secțiunea 1.4, „Subvențiile".

Elementele de mai sus vor trebui analizate în momentul întocmirii declarației fiscale, în vederea includerii/neincluderii lor în calculul profitului impozabil.

Primul an de aplicare (retratare)

Pentru prima perioadă de aplicare (anul 2000), în cazul societăților cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 nu se va retrata contul de profit și pierdere.

Primul an de aplicare efectivă

În primul an de aplicare efectivă, se vor înregistra operațiuni în conformitate cu prevederile IAS.

1.11.2. Exemplu numeric de înregistrare contabilă conform prevederilor IAS aferente primului an de aplicare efectivă

- *Conform IAS, trebuie înregistrate toate cheltuielile aferente veniturilor obținute în cursul unui an fiscal (ținându-se seama și de implicațiile fiscale în lipsa documentelor fiscale), de exemplu:*

628		408	
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	=	„Furnizori – facturi nesosite"	250.000.000

2. OPERAȚIUNI SPECIFICE STANDARDULUI INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 29, RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN ECONOMII HIPERINFLAȚIONISTE

Tratamentul contabil

Acest IAS va fi aplicat situațiilor financiare primare, inclusiv situațiilor financiare consolidate ale oricărei întreprinderi care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste.

Necesitatea retratării situațiilor financiare pe baza IAS 29 rezultă din faptul că, într-o economie hiperinflaționistă, banii își pierd în așa măsură puterea de cumpărare, încât compararea sumelor ce rezultă din tranzacții și evenimente care au avut loc la momente diferite, chiar în decursul aceleiași perioade contabile, induce în eroare.

Situațiile financiare, înainte de aplicarea IAS 29, sunt întocmite fie la cost istoric, fie la cost curent. În funcție de aceasta, retratarea se face astfel:

1. Situații financiare la cost istoric

- Toate elementele nemonetare, inclusiv componentele contului de profit și pierdere, se retratează prin aplicarea indicelui general al prețurilor pentru perioada dintre data apariției elementului respectiv (sau data ultimei reevaluări) și data efectuării retratării.

Pentru efectuarea unei retratări corecte, se exclud din valoarea activelor toate diferențele de curs și dobânzile capitalizate anterior.

Valorile obținute prin retratare nu trebuie să difere semnificativ de valoarea justă a activelor respective. În cazul în care există diferențe majore, acestea trebuie eliminate.

- Elementele monetare nu se retratează.

Totuși, elementele monetare exprimate în valută sau cu posibilitate de indexare, se ajustează pe baza cursului de schimb în vigoare la data retratării sau prin metoda de indexare prevăzută contractual.

2. Situații financiare la cost curent

Elementele înregistrate la cost curent nu se retratează, dat fiind că sunt deja exprimate în raport cu valoarea justă la data bilanțului. Celelalte elemente sunt retratate ca mai sus.

Trebuie precizat că Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 menționează posibilitatea înlocuirii IAS 29 cu metoda de reevaluare prevăzută de legislația în vigoare (H.G. nr. 403/2000). Prin acest tratament, imobilizările

Scanned with OKEN Scanner

corporale vor fi exprimate la valoarea justă. În acest caz, celelalte elemente vor fi evaluate pe baza costului istoric. Societățile care aplică acest tratament vor obține opinii de audit cu rezerve, având în vedere că prin această metodă, Standardele Internaționale de Contabilitate nu vor fi respectate în totalitate.

Modalitatea practică de implementare

1. Prima perioadă de aplicare (retratare)

În primul an de aplicare se vor întocmi situații financiare în conformitate cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993. Aceste situații financiare vor fi retratate conform IAS 29, pentru a obține situații financiare conform Standardelor Internaționale de Contabilitate. Situațiile financiare retratate pentru prima perioadă de aplicare nu vor conține informații comparative.

Pentru societățile comerciale și companiile naționale cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, primul an de aplicare este anul 2000 (prin retratare).

Având în vedere cele de mai sus, ajustările necesare vor fi contabilizate în conformitate cu IAS 8, prin intermediul contului 1051 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație".

Vor exista cazuri în care nu va fi posibilă identificarea ajustării inflaționiste necesare pentru perioadele anterioare. În acest caz, astfel de ajustări nu vor fi efectuate. Acest tratament este permis de IAS 8.

2. Prima perioadă de aplicare efectivă

Începând cu anul 2 de aplicare – anul 2001 pentru societățile cuprinse în lista-anexă la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 – acestea vor întocmi în cursul anului evidențe contabile pe baza costului istoric, dar în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate. În acest sens, se va pleca de la soldurile finale ale primei perioade de aplicare, retratate conform IAS, exclusiv IAS 29. Declarațiile fiscale se vor redacta pe baza acestor evidențe.

Anul 2 de aplicare reprezintă prima perioadă de aplicare efectivă a Standardelor Internaționale de Contabilitate. Numai la sfârșitul anului, se va face ajustarea la inflație pentru perioada curentă. În acest sens, se va pleca de la soldurile finale ale primei perioade de aplicare, retratate conform IAS 29. Evidențele contabile ajustate la inflație vor reprezenta baza de întocmire a situațiilor financiare.

2.2. Exemplu numeric

2.2.1. Capital social

1. Regularizări de efectuat la 31.12.2000

- *Se înregistrează ajustările la inflație aferente perioadei de până la 31.12.2000*

Scanned with OKEN Scanner

1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	=	1012 IAS 29 „Capital subscris vărsat“	3.241.806.000

2. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferente primei perioade de aplicare efectivă

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	1012 IAS 29 „Capital subscris vărsat“	2.027.636.000

Ajustarea la inflație	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	1.750.100
Diferențe din reevaluări legale precedente	(10.000)
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație aferente soldului	***3.241.806***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	4.981.906
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***2.027.636***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	7.009.542

2.2.2. Prime de emisiune și rezerve

1. Regularizări de efectuat la 31.12.2000

- *Se înregistrează ajustările la inflație aferente perioadei de până la 31.12.2000*

1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	=	106 IAS 29 „Rezerve“	4.928.023.000

2. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferente primei perioade de aplicare efectivă

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	106 IAS 29 „Rezerve“	3.082.305.000

Ajustarea la inflație	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	2.715.208
Diferențe de curs precedente	(70.000)
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație aferente soldului	***4.928.023***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	7.573.231
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***3.082.305***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	10.655.535

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Rezultatul reportat

La începutul primei perioade de aplicare a IAS 29 rezultatul reportat nu se ajustează la inflație pentru perioadele precedente. Se consideră că rezultatul reportat retratat derivă din toate celelalte valori ale bilanțului retratat.

Deci retratarea se face numai pentru influențele inflaționiste ale perioadei curente.

1. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferente primei perioade de aplicare efectivă

- *pentru rezultatul reportat provenit din perioadele precedente*

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	1171 IAS 29 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea nerecuperată“	4.874.000

- *pentru rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29*

1172 IAS 29 „Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflație“	236.043.000

- *pentru rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale*

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	1174 IAS 29 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale“	122.100.000

- *pentru rezultatul reportat provenit din surplusul realizat din reevaluare*

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	1175 IAS 29 „Rezultatul reportat provenit din surplusul realizat din rezerve din reevaluare“	390.720.000

Ajustarea la inflație

- Cont 1171 -	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	41.975
Cheltuieli de distribuție eliminate din valoarea stocului	(30.000)
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***4.874***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	16.849

Scanned with OKEN Scanner

- Cont 1172 -

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	579.958
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***236.043***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	816.001

- Cont 1174 -

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	300.000
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***122.100***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	422.100

- Cont 1175 -

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	960.000
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație aferente anului	***390.720***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	1.350.720

2.2.4. Subvenții

1. Se înregistrează ajustarea la inflație aferentă perioadei până la 31.12.2000

1051 IAS 29		131 IAS 29	
„Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	=	„Subvenții pentru investiții“	242.190.000

2. Înregistrarea diferențelor inflaționiste aferente primei perioade de aplicare efectivă

688		131 IAS 29	
„Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	„Subvenții pentru investiții“	147.411.000

Ajustarea la inflație

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	150.000
Venit până la 31.12.2000	(20.000)
Sold ajustat la 31.12.2000	130.000
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație din anii anteriori	***242.190***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	372.190
Venit aferent anului 2001	(10.000)
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***147.411***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	509.601

Scanned with OKEN Scanner

2.2.5. Provizioane

În general, provizioanele sunt constituite la valori curente la data bilanțului (de exemplu, provizioanele pentru ecologizare sau restructurare constituite anterior).

Totuși există cazuri în care provizioanele pentru elemente nemonetare ar trebui retratate, de exemplu, în cazul provizionului pentru deprecierea activelor preluat din anul precedent.

Provizioanele constituite pentru elemente monetare (ex: provizionul pentru deprecierea creanțelor) nu trebuie retratate, deoarece au natura unui element monetar.

1. Înregistrarea diferențelor inflaționiste aferente primei perioade de aplicare efectivă

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	391 IAS 29 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime“	81.400.000

Ajustarea la inflație – mii lei –

Sold la 31.12.2000	200.000
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***81.400***
Provizion aferent 2001	291.000
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	572.400

2.2.6. Imobilizări necorporale

1. Se înregistrează ajustarea la inflație aferentă perioadei de până la 31.12.2000

203 IAS 29 „Cheltuieli de dezvoltare“	=	1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	464.073.000

1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	=	280 IAS 29 „Amortizări privind imobilizările necorporale“	46.575.000

2. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferente primei perioade de aplicare efectivă a valorii brute a imobilizărilor necorporale și a amortizării acestora

203 IAS 29 „Cheltuieli de dezvoltare“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflație“	302.472.000

Scanned with OKEN Scanner

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflație“	=	280 IAS 29 „Amortizări privind imobilizări necorporale“	34.811.000

Ajustarea la inflație

Valoare de intrare	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	251.440
Cheltuieli care nu se capitalizează	(2.340)
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație aferente soldului	***464.073***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	713.173
Intrări (01.07.2001)	60.000
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***302.472***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	1.075.645

Amortizare cumulată	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	25.000
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație aferente soldului	***46.575***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	71.575
Amortizare an 2001	55.820
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***34.811***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	162.206

2.2.7. Imobilizări corporale

1. Se înregistrează ajustarea la inflație aferentă perioadei de până la 31.12.2000

213 IAS 29 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații“	=	1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	4.674.587.000

1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	=	281 IAS 29 „Amortizări privind imobilizările corporale“	290.215.000

2. Înregistrarea diferenţelor din ajustările la inflaţie aferente primei perioade de aplicare efectivă a valorii brute a imobilizărilor corporale şi a amortizării acestora

213 IAS 29 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflaţie“	3.085.651.000
688 „Cheltuieli din ajustarea la inflaţie“	=	281 IAS 29 „Amortizare privind imobilizările corporale“	193.075.000

Ajustarea la inflaţie

	– mii lei –
Valoare de intrare -	
Sold la 31.12.2000	2.636.672
Diferenţe din reevaluare incluse în capitalul social	(10.000)
Pierderi din depreciere	(2.500)
Dobânzi capitalizate	(100.000)
Diferenţe din reevaluare peste valoarea justă	(15.000)
Indice inflaţie până la 31.12.2000	1,863
Diferenţe din ajustarea la inflaţie aferente soldului	***4.674.587***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	7.183.759
Intrări (01.07.2001)	1.597.542
Provizion ecologizare la 31.12.2001	9.427
Ieşiri (01.01.2001)	(401.079)
Indice inflaţie până la 31.12.2001	0,407
Diferenţe din ajustarea la inflaţie din anul curent	***3.085.651***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	11.475.300
Amortizare cumulată -	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	175.778
Ajustări IAS ale valorii iniţiale	(20.000)
Indice inflaţie până la 31.12.2000	1,863
Diferenţe din ajustarea la inflaţie aferente soldului	***290.215***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	445.993
Ieşiri	(26.739)
Amortizare an 2001	220.530
Indice inflaţie până la 31.12.2001	0,407
Diferenţe din ajustarea la inflaţie din anul curent	***193.075***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	832.859

Scanned with OKEN Scanner

2.2.8. Imobilizări în curs

1. Se înregistrează ajustarea la inflație aferentă perioadei de până la 31.12.2000

231 IAS 29 „Imobilizări corporale în curs“	=	1051 IAS 29 „Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație“	2.012.040.000

2. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferentă primei perioade de aplicare efectivă

231 IAS 29 „Imobilizări corporale în curs“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflație“	1.258.460.000

Ajustarea la inflație

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000	1.200.000
Diferențe de curs capitalizate	(120.000)
Indice inflație până la 31.12.2000	1,863
Diferențe din ajustarea la inflație aferente soldului	***2.012.040***
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	3.092.040
Intrări (31.12.2001)	2.800.000
Ieșiri	(500.000)
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***1.258.460***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	6.650.500

2.2.9. Titluri de participare

Pentru anii precedenți nu se retratează cu indicele de inflație valoarea titlurilor de participare, având în vedere că aceasta este la nivelul valorii de piață la acel moment.

1. Înregistrarea diferențelor din ajustarea la inflație aferente primei perioade de aplicare efectivă

261 IAS 29 „Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflație“	491.339.000

2. Ajustarea la inflație

	– mii lei –
Sold la 31.12.2000 (IAS 29)	32.274
Intrări (01.01.2001)	1.174.946
Indice inflație până la 31.12.2001	0,407
Diferențe din ajustarea la inflație din anul curent	***491.339***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	1.698.559

Scanned with OKEN Scanner

2.2.10. Stocuri

Se consideră că valoarea stocurilor existente la 31.12.2000 nu necesită ajustare la inflaţie, deoarece ele au intrat în luna decembrie 2000. Stocurile existente la 31.12.2001 au o vechime de trei luni.

1. Înregistrarea diferenţelor din ajustare la inflaţie aferente primei perioade de aplicare efectivă

301 IAS 29 „Materii prime“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflaţie“	299.194.000
345 IAS 29 „Produse finite“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflaţie“	52.956.000

Ajustarea la inflaţie

– mii lei –

	Cont 301	Cont 345
Sold la 31.12.2000	-	783.727
Cheltuieli de administraţie şi desfacere	-	(30,000)
Sold la 31.12.2001	2.940.486	520.451
Indice inflaţie până la 31.12.2001	0,407	0,407
Diferenţe din ajustarea la inflaţie din anul curent	***299.194***	***52.956***
Sold la 31.12.2001 (IAS 29)	3.239.680	573.407

2.2.11. Cheltuieli şi venituri

1. Înregistrarea diferenţelor din ajustarea la inflaţie aferente primei perioade de aplicare efectivă

- *Diferenţe aferente conturilor de cheltuieli*

6xx IAS 29 „Cheltuieli în funcţie de natura lor“	=	788 „Venituri din ajustarea la inflaţie“	3.387.789.000

- *Diferenţe aferente conturilor de venituri*

688 „Cheltuieli din ajustarea la inflaţie“	=	7xx IAS 29 „Venituri în funcţie de natura lor“	4.225.897.000

Ajustarea la inflaţie

În practică, ajustarea la inflaţie a contului de profit şi pierdere ar trebui făcută prin aplicarea indicilor de inflaţie corespunzători asupra rulajelor lunare ale conturilor de venituri şi cheltuieli. Pentru simplificare, în exemplul nostru numeric nu am prezentat un asemenea calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Balanța intermediară la 31 decembrie 2000

Anexa 1a

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold la 31 dec. 2000		Ajustări IAS		Sold IAS la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital subscris vărsat		1.750.100	10.000			1.740.100
1012 IAS 29							
105	Diferențe din reevaluare		975.000	975.000			
1058	Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative			975.000	975.000		
1061	Rezerve legale		2.391				2.391
1068	Alte rezerve		2.642.817				2.642.817
1068.1	Alte rezerve - diferențe din reevaluare capital social		70.000	70.000			
106 IAS 29							
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită		41.975	30.000			11.975
1171 IAS 29							
1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29			960.958	381.000	579.958	
1172 IAS 29							
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale			100.000	400.000		300.000
1174 IAS 29							
1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare				960.000		960.000
1175 IAS 29							
118	Alte fonduri		150.000	150.000			
121	Profit și pierdere		2.973.167				2.973.167
121 IAS 29							
129	Repartizarea profitului						
131	Subvenții pentru investiții			20.000	150.000		130.000
131 IAS 29							
1514	Provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar		568.000	568.000			
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate						
168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate						
203	Cheltuieli de dezvoltare	251.440			2.340	249.100	
203 IAS 29							
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	2.636.672			127.500	2.509.172	
213 IAS 29							
231	Imobilizări corporale în curs	1.200.000			120.000	1.080.000	
231 IAS 29							
261	Titluri de participare	32.274				32.274	
261 IAS 29							
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		25.000				25.000
280 IAS 29							
281	Amortizări privind imobilizările corporale		175.778	20.000			155.778
281 IAS 29							
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare				2.000		2.000
301	Materii prime			400.000		400.000	
301 IAS 29							
302	Materiale consumabile	247.266				247.266	
345	Produse finite	783.727			30.000	753.727	
345 IAS 29							
371	Mărfuri	211.273				211.273	
381	Ambalaje	667				667	
391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime				200.000		200.000
391 IAS 29							
401.01	Furnizori interni		4.479				4.479
401.02	Furnizori externi		1.850.616				1.850.616
401.03	Furnizori - colaboratori		2.604				2.604
404	Furnizori de imobilizări		10.520				10.520
408	Furnizori facturi nesosite		293.307				293.307
409	Furnizori debitori	27.857				27.857	
411.01	Clienți externi	4.828.500				4.828.500	

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1a

Balanţa intermediară la 31 decembrie 2000

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold la 31 dec. 2000		Ajustări IAS		Sold IAS la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
411	Clienţi interni	629.670				629.670	
419	Clienţi creditori		7.119				7.119
421	Personal salarii datorate		6.737				6.737
431	Asigurări sociale		1.207				1.207
437	Ajutor şomaj		402				402
4411	Impozitul pe profit curent		47.000		100.000		147.000
4412	Impozitul pe profit amânat				424.118		424.118
4423	TVA de plată		4.700				4.700
4424	TVA de recuperat						
4426	TVA deductibilă						
4427	TVA colectată						
444	Impozit pe salarii		21.153				21.153
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate						
447	Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate		1.189				1.189
448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului						
461	Debitori diverşi						
462	Creditori diverşi		528.426				528.426
476	Diferenţe de conversie activ	568.000			568.000		
477	Diferenţe de conversie pasiv		261.000	261.000			
491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi				100.000		100.000
491 IAS 29							
5121	Conturi la bănci în lei	201.633				201.633	
5124	Conturi la bănci în valută	770.000				770.000	
5311	Casa în lei	7.066				7.066	
542	Avansuri de trezorerie	18.642				18.642	
601	Cheltuieli materii prime						
601 IAS 29							
602	Cheltuieli materiale consumabile						
602 IAS 29							
605	Cheltuieli privind energia şi apa						
605 IAS 29							
607	Cheltuieli privind mărfurile						
607 IAS 29							
608	Cheltuieli privind ambalaje						
608 IAS 29							
611	Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile						
611 IAS 29							
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile						
612 IAS 29							
613	Cheltuieli cu primele de asigurare						
613 IAS 29							
614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările						
614 IAS 29							
621	Cheltuieli cu colaboratorii						
621 IAS 29							
622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile						
622 IAS 29							
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate						
623 IAS 29							
624	Cheltuieli privind transportul de bunuri şi personal						
624 IAS 29							
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări						
625 IAS 29							
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii						
626 IAS 29							
627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate						
627 IAS 29							

Scanned with OKEN Scanner

Balanța intermediară la 31 decembrie 2000

Anexa 1a

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold la 31 dec. 2000		Ajustări IAS		Sold IAS la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți						
628 IAS 29							
635	Cheltuieli cu alte impozite și taxe						
635 IAS 29							
641	Cheltuieli cu salariile personalului						
641 IAS 29							
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială						
645 IAS 29							
6581	Despăgubiri, amenzi și penalități						
6581 IAS 29							
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital						
6583 IAS 29							
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar						
665 IAS 29							
666	Cheltuieli privind dobânzile						
666 IAS 29							
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor						
6811 IAS 29							
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli						
6812 IAS 29							
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante						
6814 IAS 29							
698	Cheltuieli din ajustarea la inflație						
6912	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat						
711	Variația stocurilor						
701	Venituri din vânzarea produselor finite						
701 IAS 29							
707	Venituri din vânzarea mărfurilor						
707 IAS 29							
708	Venituri din activități diverse						
708 IAS 29							
722	Venituri din producția de imobilizări corporale						
722 IAS 29							
741	Venituri din subvenții de exploatare						
741 IAS 29							
7583	Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital						
7583 IAS 29							
761	Venituri din imobilizări financiare						
761 IAS 29							
765	Venituri din diferențe de curs valutar						
765 IAS 29							
766	Venituri din dobânzi						
766 IAS 29							
788	Venituri din ajustarea la inflație						
791	Venituri din impozitul pe profit amânat						
	Total	12.414.687	12.414.687	4.539.958	4.539.958	12.546.805	12.546.805

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1b

Balanţa finală la 31 decembrie 2000

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital subscris vărsat		1.740.100				1.740.100
1012 IAS 29					3.241.806		3.241.806
1058	Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative						
1051 IAS 29	Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie			8.748.809	7.150.700	1.598.109	
1061	Rezerve legale		2.391				2.391
1068	Alte rezerve		2.642.817				2.642.817
106 IAS 29					4.928.023		4.928.023
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită		11.975				11.975
1171 IAS 29							
1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29	579.958				579.958	
1172 IAS 29							
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale		300.000				300.000
1174 IAS 29							
1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		960.000				960.000
1175 IAS 29							
121	Profit şi pierdere		2.973.167				2.973.167
121 IAS 29							
129	Repartizarea profitului						
131	Subvenţii pentru investiţii		130.000				130.000
131 IAS 29					242.190		242.190
167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate						
168	Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate						
203	Cheltuieli de dezvoltare	249.100				249.100	
203 IAS 29				464.073		464.073	
213	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	2.509.172				2.509.172	
213 IAS 29				4.674.587		4.674.587	
231	Imobilizări corporale în curs	1.080.000				1.080.000	
231 IAS 29				2.012.040		2.012.040	
261	Titluri de participare	32.274				32.274	
261 IAS 29							
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		25.000				25.000
280 IAS 29					46.575		46.575
281	Amortizări privind imobilizările corporale		155.778				155.778
281 IAS 29					290.215		290.215
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare		2.000				2.000
301	Materii prime	400.000				400.000	
301 IAS 29							
302	Materiale consumabile	247.266				247.266	
345	Produse finite	753.727				753.727	
345 IAS 29							
371	Mărfuri	211.273				211.273	
381	Ambalaje	667				667	
391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		200.000				200.000
391 IAS 29							
401.01	Furnizori interni		4.479				4.479
401.02	Furnizori externi		1.850.616				1.850.616
401.03	Furnizori - colaboratori		2.604				2.604
404	Furnizori de imobilizări		10.520				10.520
408	Furnizori facturi nesosite		293.307				293.307
409	Furnizori debitori	27.857				27.857	
411.01	Clienţi externi	4.828.500				4.828.500	
411	Clienţi interni	629.670				629.670	
419	Clienţi creditori		7.119				7.119
421	Personal remuneraţii datorate		6.737				6.737

Scanned with OKEN Scanner

Balanța finală la 31 decembrie 2000

Anexa 1b

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
431	Asigurări sociale		1.207				1.207
437	Ajutor şomaj		402				402
4411	Impozitul pe profit curent		147.000				147.000
4412	Impozitul pe profit amânat		424.118				424.118
4423	TVA de plată		4.700				4.700
4424	TVA de recuperat						
4426	TVA deductibilă						
4427	TVA colectată						
444	Impozit pe salarii		21.153				21.153
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate						
447	Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate		1.189				1.189
448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului						
461	Debitori diverşi						
462	Creditori diverşi		528.426				528.426
491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi		100.000				100.000
491 IAS 29							
5121	Conturi la bănci în lei	201.633				201.633	
5124	Conturi la bănci în valută	770.000				770.000	
5311	Casa în lei	7.066				7.066	
542	Avansuri de trezorerie	18.642				18.642	
601	Cheltuieli materii prime						
601 IAS 29							
602	Cheltuieli materiale consumabile						
602 IAS 29							
605	Cheltuieli privind energia şi apa						
605 IAS 29							
607	Cheltuieli privind mărfurile						
607 IAS 29							
608	Cheltuieli privind ambalajele						
608 IAS 29							
611	Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile						
611 IAS 29							
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile						
612 IAS 29							
613	Cheltuieli cu primele de asigurare						
613 IAS 29							
614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările						
614 IAS 29							
621	Cheltuieli cu colaboratorii						
621 IAS 29							
622	Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile						
622 IAS 29							
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate						
623 IAS 29							
624	Cheltuieli privind transportul de bunuri şi personal						
624 IAS 29							
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări						
625 IAS 29							
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii						
626 IAS 29							
627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate						
627 IAS 29							
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi						
628 IAS 29							
635	Cheltuieli cu alte impozite şi taxe						
635 IAS 29							
641	Cheltuieli cu salariile personalului						
641 IAS 29							

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1b

Balanța finală la 31 decembrie 2000

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2000	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială						
645 IAS 29							
6581	Despăgubiri, amenzi și penalități						
6581 IAS 29							
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital						
6583 IAS 29							
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar						
665 IAS 29							
666	Cheltuieli privind dobânzile						
666 IAS 29							
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor						
6811 IAS 29							
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli						
6812 IAS 29							
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante						
6814 IAS 29							
688	Cheltuieli din ajustarea la inflație						
6912	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat						
711	Variația stocurilor						
701	Venituri din vânzarea produselor finite						
701 IAS 29							
707	Venituri din vânzarea mărfurilor						
707 IAS 29							
708	Venituri din activități diverse						
708 IAS 29							
722	Venituri din producția de imobilizări corporale						
722 IAS 29							
741	Venituri din subvenții de exploatare						
741 IAS 29							
7583	Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital						
7583 IAS 29							
761	Venituri din imobilizări financiare						
761 IAS 29							
765	Venituri din diferențe de curs valutar						
765 IAS 29							
766	Venituri din dobânzi						
766 IAS 28							
788	Venituri din ajustarea la inflație						
791	Venituri din impozitul pe profit amânat						
	Total	12.546.805	12.546.805	15.899.509	15.899.509	21.295.614	21.295.614

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2a

Balanţa intermediară la 31 decembrie 2001

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Sold IAS la 31 decembrie 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital subscris vărsat		1.740.100						1.740.100
1012 IAS 29									
1061	Rezerve legale		2.391						2.391
1068	Alte rezerve		2.642.817						2.642.817
106 IAS 29									
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită		11.975						11.975
1171 IAS 29									
1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29	579.958						579.958	
1172 IAS 29									
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale		300.000						300.000
1174 IAS 29									
1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		960.000						960.000
1175 IAS 29									
121	Profit şi pierdere		2.973.167	13.877.914	16.604.711	3.626.443	478.009		2.551.530
121 IAS 29									
129	Repartizarea profitului		130.000			10.000			120.000
131	Subvenţii pentru investiţii						9.427		9.427
131 IAS 29							99.189		99.189
1513	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale						277.574		1.793.016
1514	Provizioane pentru restructurare				1.515.442				
167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate			200.000	200.000				
168	Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	249.100		60.000				309.100	
203	Cheltuieli de dezvoltare								
203 IAS 29		2.509.172		1.597.542	401.079	9.427		3.715.062	
213	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii								
213 IAS 29		1.080.000		2.800.000	500.000			3.380.000	
231	Imobilizări corporale în curs								
231 IAS 29		32.274		1.174.946				1.207.220	
261	Titluri de participare								
261 IAS 29			25.000				55.820		80.820
280	Amortizări privind imobilizările necorporale								
280 IAS 29			155.778	26.739			220.530		349.569
281	Amortizări privind imobilizările corporale								
281 IAS 29			2.000						2.000
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	400.000		9.568.896	6.628.410		400.000	2.940.486	
301	Materii prime								
301 IAS 29		247.266		516.774	491.434			272.606	
302	Materiale consumabile			3.567				3.567	
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	753.727		639.861	873.137			520.451	
345	Produse finite								
345 IAS 29		211.273		1.520.135	1.210.957			520.451	
371	Mărfuri	667		6.902	6.235			1.334	
381	Ambalaje		200.000				291.000		491.000
391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime								
391 IAS 29									

Scanned with OKEN Scanner

Balanţa intermediară la 31 decembrie 2001

Anexa 2a

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Sold IAS la 31 decembrie 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
401.01	Furnizori interni		4.479	13.120.661	13.304.676		60.000		248.494
401.02	Furnizori externi		1.850.615	1.417.359	3.722.894		1.413.013		5.569.164
401.03	Furnizori - colaboratori		2.604	147.425	144.825				4
404	Furnizori de imobilizări		10.520		4.626.175				4.636.695
408	Furnizori facturi nesosite		293.307				250.000		543.307
409	Furnizori debitori	27.857						27.857	
411.01	Clienţi externi	4.828.500		377.500	4.491.245	241.332		956.087	
411	Clienţi interni	629.670		16.776.217	16.141.340			1.264.547	
419	Clienţi creditori		7.119						7.119
421	Personal salarii datorate		6.737	387.020	388.785				8.502
431	Asigurări sociale		1.207	201.554	200.642				295
437	Ajutor şomaj		402	24.293	24.775				884
4411	Impozitul pe profit curent		147.000						147.000
4412	Impozitul pe profit amânat		424.118			171.677			252.441
4423	TVA de plată		4.700						4.700
4424	TVA de recuperat			883.434				883.434	
4426	TVA deductibilă			3.563.890	3.563.890				
4427	TVA colectată			2.680.456	2.680.456				
444	Impozit pe salarii		21.153	206.032	213.444				28.565
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			186.145	186.145				
447	Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate		1.189	20.798	20.411				802
448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului			8.760	8.760				
461	Debitori diverşi			14.914	14.914				
462	Creditori diverşi		528.426						528.426
491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi		100.000				359.317		459.317
491 IAS 29									
5121	Conturi la bănci în lei	201.633		16.235.560	16.135.084			302.109	
5124	Conturi la bănci în valută	770.000		8.032.017	2.000.508	55.000	200.000	6.656.509	
5311	Casa în lei	7.066		137.961	129.468			15.559	
542	Avansuri de trezorerie	18.642		129.468	114.897			33.213	
601	Cheltuieli materii prime			6.628.410	6.628.410	400.000	400.000		
601 IAS 29									
602	Cheltuieli materiale consumabile			491.434	491.434				
602 IAS 29									
605	Cheltuieli privind energia şi apa			340.392	340.392				
605 IAS 29									
607	Cheltuieli privind mărfurile			1.210.957	1.210.957				
607 IAS 29									
608	Cheltuieli privind ambalajele			6.235	6.235				
608 IAS 29									
611	Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile			148.435	148.435				
611 IAS 29									
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			557.747	557.747				
612 IAS 29									
613	Cheltuieli cu primele de asigurare			122.594	122.594				

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2a

Balanţa intermediară la 31 decembrie 2001

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Sold IAS la 31 decembrie 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
613 IAS 29									
614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările			2.812	2.812	60.000	60.000		
614 IAS 29									
621	Cheltuieli cu colaboratorii			144.825	144.825				
621 IAS 29									
622	Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile			166.494	166.494				
622 IAS 29									
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate			51.777	51.777				
623 IAS 29									
624	Cheltuieli privind transportul de bunuri şi personal			864.016	864.016				
624 IAS 29									
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări			114.897	114.897				
625 IAS 29									
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii			142.134	142.134				
626 IAS 29									
627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate			52.344	52.344				
627 IAS 29									
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			874.255	874.255	250.000	250.000		
628 IAS 29									
635	Cheltuieli cu alte impozite şi taxe			206.556	206.556				
635 IAS 29									
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului			388.785	388.785				
641 IAS 29									
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială			163.290	163.290				
645 IAS 29									
6583	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			383.100	383.100				
6583 IAS 29									
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			383.149	383.149	1.890.587	1.890.587		
665 IAS 29									
666	Cheltuieli privind dobânzile			200.000	200.000				
666 IAS 29									
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor					276.350	276.350		
6811 IAS 29									
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli					458.506	458.506		
6812 IAS 29									
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante					291.000	291.000		
6814 IAS 29									
688	Cheltuieli din ajustarea la inflaţie								
6912	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat								
711	Variaţia stocurilor			873.137	873.137				
701	Venituri din vânzarea produselor finite			13.026.324	13.026.324				
701 IAS 29									
707	Venituri din vânzarea mărfurilor			1.448.045	1.448.045				
707 IAS 29									

Scanned with OKEN Scanner

Balanţa intermediară la 31 decembrie 2001

Anexa 2a

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Sold IAS la 31 decembrie 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
708	Venituri din activităţi diverse			300	300				
708 IAS 29									
722	Venituri din producţia de imobilizări necorporale			10.000	10.000				
722 IAS 29									
741	Venituri din subvenţii de exploatare					10.000	10.000		
741 IAS 29									
7583	Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital			492	492				
7583 IAS 29									
761	Venituri din imobilizări financiare			14.914	14.914				
761 IAS 29									
765	Venituri din diferenţe de curs valutar			2.025.330	2.025.330	296.332	296.332		
765 IAS 29									
766	Venituri din dobânzi			79.306	79.306				
766 IAS 29									
788	Venituri din ajustarea la inflaţie								
791	Venituri din impozitul amânat					171.677	171.677		
	Total	12.546.805	12.546.805	127.667.225	127.667.225	8.218.331	8.218.331	23.589.550	23.589.550

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2b

Balanța finală la 31 decembrie 2001

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS 29 la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
1012	Capital subscris vărsat		1.740.100								1.740.100
1012 IAS 29			3.241.806						2.027.636		5.269.442
1051 IAS 29	Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație	1.598.109								1.598.109	
1061	Rezerve legale		2.391								2.391
1068	Alte rezerve		2.642.817								2.642.817
106 IAS 29			4.928.023						3.082.305		8.010.328
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită		11.975								11.975
1171 IAS 29									4.874		4.874
1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a Standardelor, mai puțin IAS 29	579.958								579.958	
1172 IAS 29								236.043		236.043	
1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentate		300.000								300.000
1174 IAS 29									122.100		122.100
1175	Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		960.000								960.000
1175 IAS 29									390.720		390.720
121	Profit și pierdere		2.973.167	13.877.914	16.604.711	3.626.443	478.009				2.551.530
121 IAS 29								13.694.000	13.335.783	358.217	
129	Repartizarea profitului										
131	Subvenții pentru investiții		130.000			10.000					120.000
131 IAS 29			242.190						147.411		389.601
1513	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale						9.427				9.427
1514	Provizioane pentru restructurare						99.189				99.189
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate				1.515.442		277.574				1.793.016
168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate			200.000	200.000						
203	Cheltuieli de dezvoltare	249.100		60.000						309.100	
203 IAS 29		464.073						302.472		766.545	
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	2.509.172		1.597.542	401.079	9.427				3.715.062	
213 IAS 29		4.674.587						3.085.651		7.760.238	
231	Imobilizări corporale în curs	1.080.000		2.800.000	500.000					3.380.000	
231 IAS 29		2.012.040						1.258.460		3.270.500	
261	Titluri de participare	32.274		1.174.946						1.207.220	
261 IAS 29								491.339		491.339	
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		25.000				55.820				80.820
280 IAS 29			46.575						34.811		81.386
281	Amortizări privind imobilizările corporale		155.778	26.739			220.530				349.569
281 IAS 29			290.215						193.075		483.290
296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare		2.000								2.000
301	Materii prime	400.000		9.568.896	6.628.410		400.000			2.940.486	
301 IAS 29								299.194		299.194	
302	Materiale consumabile	247.266		516.774	491.434					272.606	
303	Materiale de natura obiectelor de inventar			3.567						3.567	
345	Produse finite	753.727		639.861	873.137					520.451	
345 IAS 29								52.956		52.956	

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2b

Balanța finală la 31 decembrie 2001

mil lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS 29 la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
371	Mărfuri	211.273		1.520.135	1.210.957					520.451	
381	Ambalaje	667		6.902	6.235					1.334	
391	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime		200.000				291.000				491.000
391 IAS 29									81.400		81.400
401.01	Furnizori interni		4.479	13.120.661	13.304.676		60.000				248.494
401.02	Furnizori externi		1.850.616	1.417.359	3.722.894		1.413.013				5.569.164
401.03	Furnizori - colaboratori		2.604	147.425	144.825						4
404	Furnizori de imobilizări		10.520		4.626.175						4.636.695
408	Furnizori facturi nesosite		293.307				250.000				543.307
409	Furnizori debitori	27.857								27.857	
411.01	Clienți externi	4.828.500		377.500	4.491.245	241.332				956.087	
411	Clienți interni	629.670		16.776.217	16.141.340					1.264.547	
419	Clienți creditori		7.119								7.119
421	Personal salarii datorate		6.737	387.020	388.785						8.502
431	Asigurări sociale		1.207	201.554	200.642						295
437	Ajutor şomaj		402	24.293	24.775						884
4411	Impozitul pe profit curent		147.000								147.000
4412	Impozitul pe profit amânat		424.118			171.677					252.441
4423	TVA de plată		4.700								4.700
4424	TVA de recuperat			883.434						883.434	
4426	TVA deductibilă			3.563.890	3.563.890						
4427	TVA colectată			2.680.456	2.680.456						
444	Impozit pe salarii		21.153	206.032	213.444						28.565
446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			186.145	186.145						
447	Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate		1.189	20.798	20.411						802
448	Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului			8.760	8.760						
461	Debitori diverşi			14.914	14.914						
462	Creditori diverşi		528.426								528.426
491	Provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți		100.000				359.317				459.317
491 IAS 29											
5121	Conturi la bănci în lei	201.633		16.235.560	16.135.084					302.109	
5124	Conturi la bănci în valută	770.000		8.032.017	2.000.508	55.000	200.000			6.656.509	
5311	Casa în lei	7.066		137.961	129.468					15.559	
542	Avansuri de trezorerie	18.642		129.468	114.897					33.213	-
601	Cheltuieli materii prime			6.628.410	6.628.410	400.000	400.000				
601 IAS 29								1.686.925	1.686.925		
602	Cheltuieli materiale consumabile			491.434	491.434						
602 IAS 29								125.070	125.070		
605	Cheltuieli privind energia şi apa			340.392	340.392						
605 IAS 29								86.630	86.630		
607	Cheltuieli privind mărfurile			1.210.957	1.210.957						
607 IAS 29								308.189	308.189		
608	Cheltuieli privind ambalajele			6.235	6.235						
608 IAS 29								1.587	1.587		
611	Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile			148.435	148.435						

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2b

Balanţa finală la 31 decembrie 2001

mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS 29 la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
611 IAS 29								37.777	37.777		
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			557.747	557.747						
612 IAS 29								141.947	141.947		
613	Cheltuieli cu primele de asigurare			122.594	122.594						
613 IAS 29								31.200	31.200		
614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările			2.812	2.812	60.000	60.000				
614 IAS 29								716	716		
621	Cheltuieli cu colaboratorii			144.825	144.825						
621 IAS 29								36.858	36.858		
622	Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile			166.494	166.494						
622 IAS 29								42.373	42.373		
623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate			51.777	51.777						
623 IAS 29								13.177	13.177		
624	Cheltuieli privind transportul de bunuri şi personal			864.016	864.016						
624 IAS 29								219.892	219.892		
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări			114.897	114.897						
625 IAS 29								29.241	29.241		
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii			142.134	142.134						
626 IAS 29								36.173	36.173		
627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate			52.344	52.344						
627 IAS 29								13.322	13.322		
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			874.255	874.255	250.000	250.000				
628 IAS 29								222.498	222.498		
635	Cheltuieli cu alte impozite şi taxe			206.556	206.556						
635 IAS 29								52.568	52.568		
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului			388.785	388.785						
641 IAS 29								98.946	98.946		
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială			163.290	163.290						
645 IAS 29								41.557	41.557		
6583	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			383.100	383.100						
6583 IAS 29								8.714	8.714		
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			383.149	383.149	1.890.587	1.890.587				
665 IAS 29								97.511	97.511		
666	Cheltuieli privind dobânzile			200.000	200.000						
666 IAS 29								50.900	50.900		
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor					276.350	276.350				
681 IAS 29											
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli					458.506	458.506				
6812 IAS 29											
6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante					291.000	291.000				
6814 IAS 29											
688	Cheltuieli din ajustarea la inflaţie							10.310.229	10.310.229		
6912	Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat										

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2b

Balanţa finală la 31 decembrie 2001

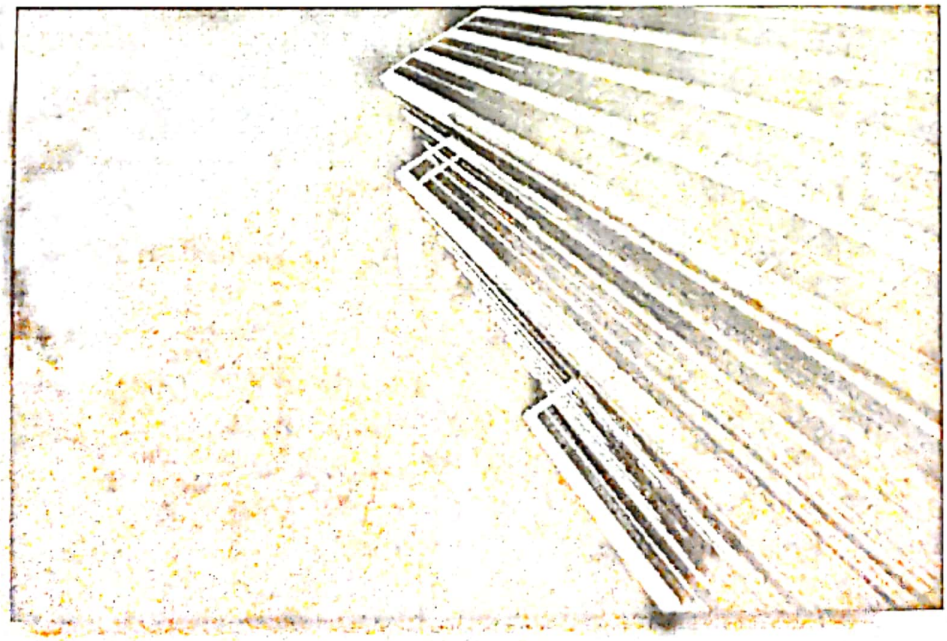
mii lei

Simbol cont	Denumire cont	Sold IAS 29 la 31 dec. 2000		Rulaje an		Rulaje an IAS		Ajustări IAS 29		Sold IAS 29 la 31 dec. 2001	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
711	Variaţia stocurilor			873.137	873.137						
701	Venituri din vânzarea produselor finite			13.026.324	13.026.324						
701 IAS 29								3.315.199	3.315.199		
707	Venituri din vânzarea mărfurilor			1.448.045	1.448.045						
707 IAS 29								368.527	368.527		
708	Venituri din activităţi diverse			300	300						
708 IAS 29								76	76		
722	Venituri din producţia de imobilizări			10.000	10.000						
722 IAS 29								2.545	2.545		
741	Venituri din subvenţii de exploatare					10.000	10.000				
7583	Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital			492	492						
7583 IAS 29								125	125		
761	Venituri din imobilizări financiare			14.914	14.914						
761 IAS 29								3.796	3.796		
765	Venituri din diferenţe de curs valutar			2.025.330	2.025.330	296.332	296.332				
765 IAS 29								515.446	515.446		
766	Venituri din dobânzi			79.306	79.306						
766 IAS 29								20.183	20.183		
788	Venituri din ajustarea la inflaţie							9.109.886	9.109.886		
791	Venituri din impozitul amânat					171.677	171.677				
Total		**21.295.614**	**21.295.614**	**127.667.225**	**127.667.225**	**8.218.331**	**8.218.331**	**46.449.898**	**46.449.898**	**38.422.691**	**38.422.691**

Scanned with OKEN Scanner

SECȚIUNEA a III-a

RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL ȘI PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE



Text elaborat de
Arthur Andersen

GHID PRACTIC DE APLICARE A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Scanned with OKEN Scanner

1. ASPECTE LEGATE DE RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL ÎN CEEA CE PRIVEŞTE APLICAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

A. *Importanța estimărilor managementului în întocmirea situațiilor financiare*

1. Cerințele Standardelor Internaționale de Contabilitate

Potrivit „Cadrului general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare", elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, „responsabilitatea principală de a întocmi şi prezenta situațiile financiare ale întreprinderii revine managementului acesteia". În ceea ce priveşte întocmirea situațiilor financiare, Standardele Internaționale de Contabilitate prezintă tratamente contabile de bază şi tratamente contabile alternative. Având în vedere aceste două aspecte, rezultă că managerii întreprinderii au posibilitatea de a alege între diferite tratamente contabile. Aşa cum specifică Standardele Internaționale de Contabilitate, această alegere se face pe baza estimărilor şi a raționamentului managerilor, având ca scop prezentarea corectă şi fidelă a situației întreprinderii.

În ceea ce priveşte reglementările contabile aprobate prin H.G. nr. 704/1993, estimările şi raționamentul managerilor erau utilizate în special la calcularea de provizioane şi la înregistrarea de datorii, cheltuieli şi venituri, potrivit principiului independenței exercițiilor, posibilitatea de a opta între diferite tratamente contabile fiind limitată. Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS), rolul estimărilor şi raționamentului managerilor devine foarte important.

2. Ariile de aplicabilitate

Potrivit IAS, în situația în care nu există nici un standard de contabilitate relevant, managementul întreprinderii va elabora politici contabile în acord cu „Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare" şi se va asigura că „situațiile financiare furnizează informații care reprezintă fidel rezultatele şi poziția financiară a întreprinderii, reflectă realitatea economică a evenimentelor şi

Scanned with OKEN Scanner

tranzacţiilor, nu numai forma legală a acestora, sunt imparţiale şi prudente şi prezintă toate aspectele semnificative".

Mai mult, dacă în împrejurări speciale respectarea prevederilor standardelor de contabilitate nu răspunde cerinţei de a prezenta o imagine fidelă, managementul întreprinderii se va abate de la cerinţele acestora atât cât este necesar pentru a prezenta o imagine fidelă. În acest caz, întreprinderea trebuie să prezinte, în note explicative, prevederile de la care s-au făcut abateri, natura abaterilor, tratamentul contabil considerat necorespunzător şi tratamentul adoptat, precum şi impactul financiar al acestor abateri.

Principalele arii în care estimările şi raţionamentele managementului au un rol important sunt următoarele:

a) Imobilizări corporale şi necorporale

În contabilitatea imobilizărilor corporale şi necorporale, rolul managementului constă în principal în:

Determinarea duratei de viaţă utilă

Aceasta trebuie estimată luând în considerare uzura fizică estimată, uzura morală şi limitele legale sau de altă natură impuse utilizării activelor. Potrivit IAS 4, Contabilitatea amortizării, estimarea duratei de viaţă utilă a unui activ supus amortizării este o problemă de raţionament şi se bazează pe comparaţia cu alte active similare.

Determinarea valorii reziduale

Deseori, valoarea reziduală a unui activ este nesemnificativă şi poate fi ignorată la calculul valorii amortizabile. Dacă se apreciază că valoarea reziduală este semnificativă, managementul va estima această valoare la data achiziţionării, luând în considerare costurile de vânzare estimate.

Determinarea metodei de amortizare

Alegerea metodei de amortizare este o problemă de raţionament. Oricare ar fi metoda de amortizare selectată, aceasta trebuie utilizată cu consecvenţă, indiferent de considerentele de profitabilitate sau de cele fiscale.

Oricare ar fi metodele adoptate, este necesar ca acestea să fie prezentate în notele explicative la situaţiile financiare, pentru a oferi utilizatorilor informaţia necesară spre a înţelege politica adoptată de conducere şi a compara între ele diverse întreprinderi.

Pentru situaţiile financiare aferente exerciţiului financiar încheiat la 31 decembrie 2000 se va aplica şi IAS 36, Deprecierea activelor. Acesta presupune identificarea indicilor de depreciere a activelor şi corectarea valorii contabile a acestora cu un provizion de depreciere a activelor. Cerinţele acestui standard presupun efectuarea unei analize aprofundate a activelor şi gruparea acestora în unităţi generatoare de numerar. În vederea determinării valorii recuperabile a activelor se va face o analiză a fluxurilor de numerar viitoare actualizate şi a valorii de piaţă, rezultatele comparându-se cu valoarea contabilă

Scanned with OKEN Scanner

netă. Efectuarea acestor analize implică parcurgerea mai multor etape, care presupun îndeosebi folosirea estimărilor și raționamentelor managementului.

b) Investiții financiare

IAS 25, Contabilitatea investițiilor financiare, face distincție între investițiile financiare curente și investițiile financiare pe termen lung. Conform IAS 25, investiția financiară curentă este, prin natura sa, foarte lichidă și urmează a fi deținută pentru mai puțin de un an. Același standard precizează că investiția financiară pe termen lung reprezintă o investiție care nu se încadrează în definiția investițiilor financiare curente.

Din definițiile date de IAS 25, rezultă că decizia în privința clasificării investițiilor financiare în curente sau pe termen lung rămâne la latitudinea managementului, în funcție de estimările acestuia referitoare la orizontul de timp pentru care urmează a fi păstrate aceste investiții. Aceste estimări determină și modul de înregistrare, deoarece IAS 25 stabilește, în funcție de tipul de investiție financiară, și modalitățile de contabilizare a lor.

Astfel, investițiile financiare curente trebuie înregistrate în situațiile financiare fie la valoarea de piață, fie la minimul dintre cost și valoarea de piață. În schimb, investițiile financiare pe termen lung trebuie înregistrate la cost, la valoarea reevaluată, și în cazul acțiunilor tranzacționabile, la minimul dintre cost și valoarea de piață determinată pentru întregul portofoliu. Valoarea contabilă a tuturor investițiilor pe termen lung trebuie revizuită pentru a reflecta diminuarea ireversibilă a valorii acestora, dacă este cazul. O astfel de reducere a valorii se va face pentru fiecare investiție financiară, în mod individual.

În plus, IAS 25 oferă posibilitatea societăților care dețin investiții imobiliare să opteze pentru următoarele metode:

- contabilizarea acestor active ca imobilizări corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, Terenuri și mijloace fixe, sau
- tratarea acestora ca investiții financiare pe termen lung.

În cazul în care managementul consideră că modificările survenite în valoarea de piață a investițiilor imobiliare sunt mai relevante decât valoarea contabilă netă, atunci el poate opta pentru a doua metodă de contabilizare.

c) Constituirea de provizioane pentru elemente de activ

Potrivit standardelor contabile, activele se înregistrează la valoarea realizabilă, acest lucru presupunând diminuarea lor prin crearea de provizioane (ajustări pentru diminuarea valorii contabile a activelor, așa cum sunt denumite în standarde), având ca scop evitarea supraevaluării activului cu sume care nu vor genera fluxuri de numerar viitoare. În ceea ce privește determinarea acestor provizioane, standardele lasă la latitudinea managementului modul de determinare a lor. Această libertate pornește de la premisa că managerii cunosc cel mai bine politica de facturare/încasare a clienților, posibilitățile de încasare a creanțelor, precum și situația stocurilor și posibilitatea vânzării lor.

De exemplu, determinarea nivelului de provizioane pentru soldul creanțelor are la bază o analiză aprofundată a portofoliului de clienți, în funcție de

Scanned with OKEN Scanner

mărimea şi structura acestuia. Aceasta presupune o analiză specifică fie pentru clienţii consideraţi reprezentativi, urmând ca rezultatele să se extrapoleze şi pentru ceilalţi clienţi, fie pentru clienţii semnificativi, care reprezintă cea mai mare parte a portofoliului, urmând ca pentru restul să se aplice un procent general de provizionare. În analiza clienţilor se poate avea în vedere calculul vitezei de rotaţie pe client şi compararea sa cu viteza de rotaţie medie a creanţelor, distribuţia după vechime a creanţei respective, istoricul relaţiei cu acel client, situaţia clientului, posibilele probleme de lichiditate, poziţia pe piaţă şi existenţa unor garanţii. Prin urmare, în această analiză trebuie folosite toate informaţiile interne şi externe relevante în vederea determinării creanţelor certe, pentru restul creanţelor urmând a se constitui provizioane astfel încât valoarea netă prezentată în situaţiile financiare să fie valoarea realizabilă.

Determinarea provizioanelor pentru stocuri poate porni de la aceleaşi principii, pe baza analizei specifice. Se vor avea în vedere viteza de rotaţie a unui produs şi compararea cu viteza de rotaţie medie a stocurilor, distribuţia după vechime a stocurilor, precum şi identificarea elementelor de stoc cu mişcare lentă sau fără mişcare, precum şi a celor dispărute, depreciate, care nu mai pot fi valorificate. Această analiză are ca scop determinarea acelor elemente de stoc care nu vor mai genera fluxuri de numerar viitoare în întreprindere.

Aceste metode se bazează pe analiza aprofundată a unor informaţii manageriale. Existenţa acestor informaţii este importantă nu doar pentru a dezvolta un model de constituire a provizioanelor, ci mai ales în procesul decizional. Lipsa acestor informaţii poate avea repercusiuni asupra gestionării curente a elementelor de activ, generând totodată necesitatea de a fundamenta analiza pe alte informaţii existente.

d) Contracte pe termen lung

IAS 11, Contractele de construcţii, prevede ca furnizorul de acest tip de servicii să înregistreze veniturile şi cheltuielile în exerciţiul financiar în care s-au realizat, în conformitate cu metoda procentului de realizare a contractului. În cazul în care cheltuielile efective depăşesc veniturile estimate de conducere, pierderea este recunoscută imediat în exerciţiul financiar respectiv.

În primele faze ale desfăşurării contractului este posibil ca veniturile să nu poată fi evaluate în mod rezonabil de către conducere. În acest caz, veniturile care urmează a fi înregistrate nu vor depăşi valoarea cheltuielilor care se estimează a fi recuperate de la client.

e) Determinarea provizioanelor şi a datoriilor contingente

IAS 37, Provizioane, datorii şi active contingente, defineşte provizioanele ca pasive cu exigibilitate sau valoare incertă. În accepţiunea acestui standard, termenul de „provizion" se referă doar la pasive, nu şi la ajustările valorii contabile a activelor la care ne-am referit mai sus.

Criteriul de bază în recunoaşterea unui provizion este existenţa unei obligaţii curente generate de un eveniment anterior, care va determina o ieşire

Scanned with OKEN Scanner

cuantificabilă de resurse, afectând beneficiile economice ale întreprinderii. Astfel de provizioane se constituie, de exemplu, pentru garanțiile acordate la produsele vândute, obligațiile derivând din promulgarea unor legi referitoare la protecția mediului sau din politica de restituire a banilor pentru produsele cumpărate și înapoiate. În aceste cazuri, care prin natura lor sunt incerte în comparație cu majoritatea celorlalte elemente ale bilanțului, estimările managementului au un rol important. În cazul în care provizionul evaluat implică considerarea unei game largi de circumstanțe, obligația este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilitățile de realizare.

f) Raportarea pe segmente

Raportarea pe segmente are ca scop furnizarea de informații cu privire la diferitele tipuri de produse/servicii pe care o întreprindere le produce/prestează în zone geografice diferite. Aceste informații pot fi furnizate fie pentru segmente de activitate, fie pentru segmente geografice, în funcție de riscurile și beneficiile specifice, diferite de cele din alte segmente de activitate/componente ce operează în alte medii economice. Managementul are rolul de a identifica segmentele de activitate și de a determina care dintre acestea va constitui baza de raportare primară, furnizând informațiile cele mai relevante pentru activitatea întreprinderii. Dacă riscurile și beneficiile sunt puternic afectate atât de diferențele dintre produsele/serviciile realizate, cât și de diferențele dintre zonele geografice, atunci se va face prezentarea matricială a segmentelor de activitate și a celor geografice. La întocmirea situațiilor financiare pe segmente se vor folosi aceleași politici contabile ca pentru întocmirea situațiilor financiare ale întreprinderii. Atunci când nu se poate face o repartizare precisă a cheltuielilor și/sau veniturilor pe segmentele identificate, managementul poate determina o cheie de alocare a acestora, pe baza unor estimări bine fundamentate.

3. Modificări în estimările managementului

Standardul care face referiri la tratamentul contabil al modificărilor în estimările managementului este IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile. IAS 8 precizează că estimările pe baza cărora se întocmesc situațiile financiare necesită revizuiri în cazul în care au loc schimbări privind circumstanțele pe care se fundamentează aceste estimări sau ca urmare a apariției de noi informații, a unei noi experiențe sau a dezvoltărilor ulterioare.

O modificare a unei estimări poate avea efect asupra exercițiului financiar curent (de exemplu, provizionul estimat pentru clienți) sau poate influența atât exercițiul financiar curent, cât și pe cele viitoare (de exemplu, schimbările duratelor de utilizare a imobilizărilor corporale). O astfel de schimbare duce la modificări ale amortizării atât pentru exercițiul financiar curent, cât și pentru exercițiile viitoare. Efectul modificării care afectează perioada curentă se reflectă în contul de profit și pierdere în exercițiul financiar curent, iar cel care se referă la perioadele viitoare este recunoscut în exercițiile financiare următoare.

Scanned with OKEN Scanner

O schimbare în estimări în exerciţiul financiar curent nu necesită şi modificarea situaţiilor din perioada anterioară, prin corelarea acestora cu noua estimare.

4. Evaluarea estimărilor managementului

În vederea exprimării unei opinii asupra situaţiilor financiare întocmite în conformitate cu o anumită bază contabilă (IAS-urile, în cazul nostru), auditorul trebuie, conform Standardelor Internaţionale de Audit, să evalueze estimările managementului. În acest sens, auditorul poate dezvolta un model independent de evaluare a estimărilor managementului, care să ia în considerare şi analiza evenimentelor ulterioare, relevând gradul în care estimările managementului au fost corecte.

În multe situaţii, auditorul evaluează rezonabilitatea estimărilor prin testarea procedurilor şi a controalelor interne implementate de management, avându-se în vedere îndeplinirea următoarelor condiţii:

- managementul deţine informaţii suficiente, relevante şi corecte pentru fundamentarea estimărilor;
- ipotezele care stau la baza estimării sunt fundamentate şi documentate în mod adecvat;
- estimările sunt întocmite, revizuite şi aprobate de nivelul ierarhic corespunzător.

Auditorul poate proceda şi la realizarea de teste de substanţă, care includ:

- discuţii cu managementul referitoare la calculele care stau la baza estimărilor, precum şi la modificările fundamentale care le-au afectat sau le-ar putea afecta;
- proceduri analitice, precum compararea estimărilor cu datele din perioadele anterioare;
- revizuirea caracterului rezonabil şi al consecvenţei în aplicarea ipotezelor;
- verificarea calculelor pe care se bazează estimările;
- revizuirea evenimentelor şi tranzacţiilor ulterioare, apărute între data situaţiilor financiare şi data semnării opiniei de audit.

În consecinţă, la elaborarea situaţiilor financiare managementul se confruntă cu incertitudini care, inevitabil, pot influenţa mai multe evenimente şi circumstanţe. În considerarea acestor incertitudini este necesară exercitarea prudenţei, adică includerea unui grad de precauţie în exercitarea raţionamentelor necesare, astfel încât situaţiile financiare să prezinte imaginea corectă şi fidelă.

B. Pragul de semnificaţie

Relevanţa informaţiei este influenţată în egală măsură de natura şi de pragul de semnificaţie a informaţiei respective. În anumite cazuri, natura informaţiei este suficientă, prin ea însăşi, pentru a determina relevanţa sa. În alte cazuri, atât natura, cât şi pragul de semnificaţie sunt importante.

Scanned with OKEN Scanner

Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau ale declarării greșite.

Pragul de semnificație este o expresie a relativității importanței și mărimii unor aspecte particulare în contextul situațiilor financiare ca un tot. Pragul de semnificație nu poate fi definit printr-o formulă matematică, pentru că el definește atât aspecte cantitative, cât și aspecte calitative.

Din punct de vedere cantitativ, erori implicând sume sub pragul de semnificație trebuie luate în considerare dacă există riscul ca aceste erori să apară de mai multe ori (să se repete) și în cazul în care, adunate toate aceste sume, ar putea rezulta o sumă peste pragul de semnificație.

Din punct de vedere calitativ, pragul de semnificație trebuie considerat, de exemplu, în cazul prezentării politicilor contabile în notele explicative la situațiile financiare, când o prezentare incorectă sau incompletă poate duce la interpretări greșite ale acestor politici.

Din punct de vedere al prezentării situațiilor financiare, fiecare element semnificativ trebuie prezentat separat. Valorile nesemnificative trebuie cumulate cu valorile de natură sau funcție similară și nu trebuie prezentate separat.

Pragul de semnificație trebuie considerat folosind cele mai recente și mai corecte informații financiare. Pentru că utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați de profitabilitatea întreprinderii, pragul de semnificație este adesea calculat pe baza profitului anual, în cazul în care întreprinderea are profit. Totuși, pragul de semnificație poate fi calculat în funcție de mărimea afacerii întreprinderii. Mărimea întreprinderii poate fi măsurată prin cifra de afaceri sau prin total active, în cazul în care acestea nu sunt subiectul unor fluctuații majore care ar putea afecta semnificativ profitul.

Adesea pragul de semnificație este calculat așa cum se arată mai jos sau considerând o medie/medie ponderată a lor:

	%
Profit brut	0,5-1
Cifră de afaceri	0,5-1
Total active	1-2
Activul net	2-5
Profit după impozitare	5-10

Pragul de semnificație trebuie revizuit periodic.

Eroarea tolerabilă este adesea calculată ca fiind 75% sau chiar 50% din pragul de semnificație.

Pentru întreprinderile care își desfășoară activitatea în condiții normale și obțin profit, cel mai frecvent mod de a calcula pragul de semnificație utilizează profitul anului curent.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru întreprinderile cu profituri care diferă semnificativ de la un an la altul, profitul curent nu poate fi considerat ca bază în calculul pragului de semnificaţie. Atunci când utilizatorii situaţiilor financiare sunt interesaţi de profitul întreprinderii, la calculul pragului de semnificaţie poate fi considerată o medie a profiturilor pe ultimii trei ani.

La întreprinderile care înregistrează pierderi, pragul de semnificaţie poate fi calculat folosind media profiturilor din anii precedenţi obţinute în condiţii normale de activitate sau folosind ca bază de calcul total active sau cifra de afaceri.

În cazul întreprinderilor care vor fi vândute/cumpărate, pragul de semnificaţie poate fi calculat utilizând ca bază activul net, acesta putând fi de asemenea o bază pentru determinarea preţului de vânzare/cumpărare.

Pragul de semnificaţie poate fi calculat de asemenea luând în considerare diverşi factori, cum ar fi:

- efectul erorilor sau omisiunilor din situaţiile financiare utilizate de întreprindere în cazul contractelor de împrumut sau al altor contracte încheiate de întreprindere;
- existenţa unor menţiuni exprese în legislaţie sau a altor menţiuni cerute de procedura de întocmire a situaţiilor financiare (raportări către firma-mamă) ş.a.;
- importanţa anumitor note explicative pentru întreprinderile tranzacţionate pe piaţa de capital;
- raportul cost-beneficiu pentru remedierea erorilor.

Scanned with OKEN Scanner

2. EXEMPLU DE SITUAȚII FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Notă

Aceste situații financiare au fost pregătite pentru S.C. „ALFA" S.A., operând la nivel multinațional conform IAS. Ele nu trebuie considerate ca un exemplu exhaustiv al situațiilor financiare IAS, deoarece prezentarea poate diferi semnificativ în funcție de natura operațiunilor și tranzacțiilor întreprinderii, de politicile contabile adoptate și de mediul înconjurător.

Acest exemplu este un instrument de referință și trebuie utilizat consultând Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS), publicate de Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate.

Aceste situații financiare au fost întocmite folosind Standardele Internaționale de Contabilitate în vigoare, pentru situațiile financiare cu începere la sau după 1 ianuarie 2000. Standardele Internaționale de Contabilitate în vigoare (IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, IAS 40, Investiții imobiliare, și IAS 41, Agricultura, nu sunt ilustrate în aceste situații financiare demonstrative).

Scanned with OKEN Scanner

S.C. „ALFA" S.A.
BILANȚ
la 31 decembrie XXX2 și XXX1
(în mii lei, în putere de cumpărare la 31 decembrie xxx2)
(IAS 1.46)

	Note (IAS 1.92)	31 decembrie xxx2	31 decembrie xxx1 (retratat)
ACTIVE			
Active curente (IAS 1.53, 57)			
Casa și conturi la bănci **(IAS 1.66)**	3	xxx,xxx	xxx,xxx
Investiții financiare pe termen scurt **(IAS 1.67)**		xxx,xxx	xxx,xxx
Creanțe comerciale, net **(IAS 1.66) (OMF 94, nota 5)**	5	xxx,xxx	xxx,xxx
Stocuri, net **(IAS 1.66)**	6, 14	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte active curente **(IAS 1.67)**	7	xxx,xxx	xxx,xxx
Total active curente		xxx,xxx	xxx,xxx
Active pe termen lung (IAS 1.53, 57) (OMF 94, nota 1)			
Creanțe pe termen lung		xxx,xxx	xxx,xxx
Imobilizări financiare **(IAS 1.66, IAS 28.28)**	8	xxx,xxx	xxx,xxx
Imobilizări corporale, net **(IAS 1.66)**	9, 15	xxx,xxx	xxx,xxx
Investiții imobiliare	10	xxx,xxx	xxx,xxx
Imobilizări necorporale, net **(IAS 1.66)**	11	xxx,xxx	xxx,xxx
Impozit amânat **(IAS 1.66, IAS 12.69)**	26	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte active pe termen lung	12	xxx,xxx	xxx,xxx
Total active pe termen lung		xxx,xxx	xxx,xxx
Total active		xxx,xxx	xxx,xxx
DATORII și CAPITAL PROPRIU			
Datorii			
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an (IAS 1.53, 57)			
Datorii comerciale și alte datorii **(IAS 1.66) (OMF 94, nota 5)**	13	xxx,xxx	xxx,xxx
Impozit pe profit **(IAS 1.66, IAS 12.69)**	26	xxx,xxx	xxx,xxx
Provizioane **(IAS 1.66) (OMF 94, nota 2)**	16	xxx,xxx	xxx,xxx
Împrumuturi pe termen scurt	14	xxx,xxx	xxx,xxx
Partea curentă din datoriile purtătoare de dobândă **(IAS 1.62)**	15	xxx,xxx	xxx,xxx
Total datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an		xxx,xxx	xxx,xxx
Datorii pe termen lung (IAS 1.53, 57)			
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an **(IAS 1.66)**	15	xxx,xxx	xxx,xxx
Provizioane **(IAS 1.66)**	16	xxx,xxx	xxx,xxx
Impozit amânat **(IAS 1.66, IAS 12.69)**	26	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte datorii pe termen lung		xxx,xxx	xxx,xxx
Total datorii pe termen lung		xxx,xxx	xxx,xxx
Capital și rezerve (IAS 1.66)			
Capital social **(IAS 1.73(e))**	17	xxx,xxx	xxx,xxx
Prime de capital		xxx,xxx	xxx,xxx
Rezerve **(IAS 1.73(e))**		xxx,xxx	xxx,xxx
Profit / pierdere cumulată (reportat și curent)	18	xxx,xxx	xxx,xxx
Total capital și rezerve		xxx,xxx	xxx,xxx
Total capital și datorii		xxx,xxx	xxx,xxx

Notele anexate acestui bilanț fac parte integrantă din situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. „ALFA" S.A.
CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie XXX2 și XXX1
(în mii lei, în putere de cumpărare la 31 decembrie xxx2)
(IAS 1.46)

	Note (IAS 1.92)	31 decembrie xxx2	31 decembrie xxx1 (retratat)
Activități continue			
Cifra de afaceri netă **(IAS 1.75, IAS 18.35)**		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Costul bunurilor vândute și serviciilor prestate **(IAS 1.82)**	19	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
Marja brută		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli de distribuție **(IAS 1.82)**	20	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
Cheltuieli generale de administrație **(IAS 1.82)**	21	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
Alte cheltuieli din exploatare, net **(IAS 1.82)**		**xxx,xxx**	(xxx,xxx)
Rezultatul din exploatare (IAS 1.75) (OMF 94, nota 4)		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Venituri din interese de participare și alte investiții financiare **(IAS 1.75, IAS 28.28)**		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Costuri financiare, net **(IAS 1.75)**	24	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
Alte cheltuieli	25	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Rezultatul brut		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Impozitul pe profit aferent activității curente **(IAS 1.75, IAS 12.77)**	26	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
Rezultatul net al exercițiului înainte de elementele extraordinare		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Elemente extraordinare, net **(IAS 1.75, IAS 8.10)**	27	**(xxx,xxx)**	-
Rezultatul net al exercițiului după elementele extraordinare (IAS 1.75)		**xxx,xxx**	xxx,xxx
Rezultatul pe acțiune (IAS 33.47,48):			
– de bază	28	**xx.xx**	xx.xx
– diluat	28	**xx.xx**	xx.xx

Notele care însoțesc acest cont de profit și pierdere fac parte integrantă din situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. „ALFA" S.A.
SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie XXX2 și XXX1
(în mii lei, în putere de cumpărare la 31 decembrie xxx2)
(IAS 1.46)

	Capital social (IAS 1.86)	Prime de capital (IAS 1.86)	Rezerve din reevaluare (IAS 1.86)	Rezerve din conversie (IAS 1.86)	Rezultat reportat (IAS 1.86)	Total
Sold la 31 decembrie xxx0 raportat anterior	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Corecția erorilor fundamentale **(IAS 1.86, IAS 8.37)** (Nota 18)	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Modificările politicilor contabile **(IAS 1.86, IAS 8.53)** (Nota 18)	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Efectul adoptării IAS pentru prima dată	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Efectul adoptării IAS 37[1] **(IAS 37.93, 95)** (Nota 16)	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Soldul retratat la 1 ianuarie xxx1	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Emisiune de capital social	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx
Răscumpărare de acțiuni	(xxx,xxx)	-	-	-	-	(xxx,xxx)
Profit net anual **(IAS 1.86)**	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Dividende (Nota 18)	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Reevaluarea terenurilor și clădirilor **(IAS 16.37, 38)**	-	-	xxx,xxx	-		xxx,xxx
Câștiguri/pierderi nete nerecunoscute în contul de profit și pierdere **(IAS 16.39)**	-	-	(xxx,xxx)	-	xxx,xxx	-
Transfer din câștiguri/pierderi în rezerva de capital	-	xxx,xxx	-	-	(xxx,xxx)	-
Sold la 31 decembrie xxx1	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Sold la 1 ianuarie xxx2 raportat anterior	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Corecția erorilor fundamentale **(IAS 1.86)** (Nota 18)	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Modificările politicilor contabile **(IAS 1.86)** (Nota 18)	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Efectul adoptării IAS pentru prima dată	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Efectul adoptării IAS 37[1] **(IAS 37.93, 95)** (Nota 16)	-	-	-	-	xxx,xxx	Xxx,xxx
Sold retratat la 1 ianuarie xxx2	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Emisiune de capital social	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx
Conversie de obligațiuni	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx
Răscumpărare de acțiuni	(xxx,xxx)	-	-	-	-	(xxx,xxx)
Profit net anual **(IAS 1.86)**	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Dividende (Nota 18)	-	-	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Reevaluarea terenurilor și clădirilor	-	-	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx
Transfer la rezultatul reportat	-	-	(xxx,xxx)	-	xxx, xxx	-
Transfer din câștiguri/pierderi la rezerve	-	xxx,xxx	-	-	(xxx,xxx)	-
Sold la 31 decembrie xxx2	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

Scanned with OKEN Scanner

[1] Efectul adoptării IAS 37, Provizioane, datorii și active contingente, la data efectivă (sau mai devreme) trebuie înregistrat ca ajustare a soldului inițial al câștigului/pierderii pentru perioada în care standardul a fost adoptat. Întreprinderile sunt încurajate, nu obligate, să ajusteze soldul inițial al câștigului/pierderii pentru perioada cea mai recentă și să retrateze informația comparativă. Dacă informația comparativă nu este retratată, acest lucru trebuie evidențiat.

IAS 16, Terenuri și mijloace fixe, nu specifică dacă o întreprindere trebuie să transfere anual din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat o sumă egală cu diferența dintre amortizarea unui activ reevaluat și amortizarea calculată plecând de la costul istoric al activului. Dacă o întreprindere face un astfel de transfer, suma transferată este corectată cu impozitul amânat.

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în contul de profit și pierdere ca o cheltuială, în afară de cazul în care activul este reevaluat conform altui Standard (de exemplu, conform tratamentului contabil alternativ permis de IAS 16, Terenuri și mijloace fixe). Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o descreștere a surplusului din reevaluare, în măsura în care pierderea din depreciere nu depășește surplusul din reevaluarea aferentă aceluiași activ.

Notele care însoțesc aceste situații ale modificărilor capitalului propriu fac parte integrantă din aceste situații financiare. ***(IAS 1.86)***

Explicații suplimentare

Conform IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, o întreprindere trebuie să prezinte, ca o componentă separată a situațiilor sale financiare, o situație a modificărilor capitalului propriu, care evidențiază toate câștigurile și pierderile întreprinderii, inclusiv cele recunoscute direct în capitalul propriu. IAS 1.86 precizează ce informații trebuie prezentate în situații și ce informații pot fi prezentate fie în situații, fie în note.

Aceste cerințe pot fi îndeplinite în mai multe feluri. Tactica frecvent adoptată este cea a unui format în coloane care reconciliază soldurile inițiale și finale ale fiecărui element din capitalul propriu, ilustrat mai sus. Alternativ, se poate prezenta o componentă separată a situațiilor financiare, care include doar punctele (a) - (c) ale IAS 1.86, iar punctele descrise în (d) și (f) ale IAS 1.86 se prezintă în notele la situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. „ALFA" S.A.
SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERAR
(metoda directă)
pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie XXX2 și XXX1
(în mii lei, în putere de cumpărare la 31 decembrie xxx2)
(IAS 1.46)

	Note (IAS 1.92)	31 decembrie xxx2	31 decembrie xxx1 (retratat)
Fluxuri de numerar din activități de exploatare (IAS 7.18)			
Încasări în numerar de la clienți		xxx,xxx	xxx,xxx
Plăți în numerar către furnizori, către și în numele angajaților etc.		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Numerar generat din exploatare		xxx,xxx	xxx,xxx
Dobânzi plătite **(IAS 7.31)**		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Impozit pe profit plătit **(IAS 7.35)**		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Fluxul de numerar înainte de elementele extraordinare		xxx,xxx	xxx,xxx
Câștiguri/pierderi din elementele extraordinare **(IAS 7.29)**	27	xxx,xxx	-
Fluxuri de numerar nete din activități de exploatare		xxx,xxx	xxx,xxx
Fluxuri de numerar din activități de investiție			
Achiziționare de terenuri, clădiri, instalații și echipamente		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Încasări din vânzarea de terenuri, clădiri, instalații și echipamente		xxx,xxx	xxx,xxx
Încasări și plăți din alte activități de investiții			
Dobânzi încasate **(IAS 7.31)**		xxx,xxx	xxx,xxx
Dividende încasate **(IAS 7.31)**		xxx,xxx	xxx,xxx
Fluxuri de numerar nete din activități de investiție		(xxx,xxx)	xxx,xxx
Fluxuri de numerar din activități de finanțare			
Venituri din emisiunea de capital social		xxx,xxx	xxx,xxx
Încasări din împrumuturi pe termen lung		xxx,xxx	xxx,xxx
Încasări din împrumuturi pe termen scurt		xxx,xxx	xxx,xxx
Plăți pentru operațiunile de leasing financiar		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Achiziționarea de acțiuni		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Dividende plătite **(IAS 7.31)**		(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Fluxuri de numerar nete din activități de finanțare		(xxx,xxx)	xxx,xxx
Efectele variației ratei de schimb aferente numerarului și echivalentelor de numerar (IAS 7.28)		xxx,xxx	xxx,xxx
Fluxuri de numerar – total		xxx,xxx	xxx,xxx
Numerar și echivalente de numerar la începutul perioadei		xxx,xxx	xxx,xxx
Numerar și echivalente de numerar la finele perioadei	30	xxx,xxx	xxx,xxx

Notele care însoțesc aceste situații ale fluxului de numerar fac parte integrantă din situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Explicații suplimentare

Discuție asupra prezentării fluxurilor de numerar din activități de exploatare

Fluxurile de numerar din activități de exploatare trebuie înregistrate în situația fluxurilor de numerar (IAS 7.18) utilizând:

(a) fie metoda directă, în cadrul căreia sunt prezentate încasările și plățile brute în numerar;

(b) fie metoda indirectă, în cadrul căreia profitul sau pierderea netă este ajustată cu efectele tranzacțiilor care nu sunt în numerar, cu orice amânări sau angajamente ale unor încasări sau plăți trecute sau viitoare și cu elementele de venit sau de cost asociate cu fluxurile de numerar provenite din activități de investiție sau de finanțare.

Prezentări suplimentare referitoare la fluxurile de numerar

Este de preferat ca o întreprindere să prezinte în situațiile financiare, împreună cu comentariile managementului, următoarele explicații suplimentare:

(a) valoarea facilităților de creditare disponibile pentru activitățile de exploatare viitoare și pentru a stinge angajamentele de capital, indicând orice restricție în utilizarea acestora;

(b) valoarea cumulată a fluxurilor de numerar ce reprezintă creșteri ale capacității de exploatare, separat de acele fluxuri de numerar care sunt necesare menținerii capacității de exploatare (IAS 7.50).

S.C. „ALFA" S.A.
NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE
pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie XXX2 și XXX1
(în mii lei, în putere de cumpărare la 31 decembrie xxx2, cu excepția situațiilor expres menționate)
(IAS 1.46)

1. Prezentare generală

S.C. „ALFA" S.A. are sediul în România. Societatea are ca obiect de activitate procesarea și vânzarea de produse alimentare, operațiuni de catering, hoteliere și fabricarea de mobilă. Alte activități ale societății includ transporturi, inginerie și finanțe. Numărul mediu al angajaților era de x,xxx în xxx2 și de x,xxx în xxx1. Adresa înregistrată a biroului este B-dul Iasics, nr. 39, București, România. **(IAS 1.102)**

Situațiile financiare au fost autorizate spre eliberare de Comitetul de Audit, ca urmare a întâlnirii din 11 februarie xxx3, din București. **(IAS 10.16)**

Scanned with OKEN Scanner

2. Rezumat al principalelor politici contabile (IAS 1.91, 97)

Principalele politici contabile adoptate în pregătirea situațiilor financiare ale S.C. „ALFA" S.A. sunt următoarele:

Considerente generale

Situațiile financiare anexate sunt pregătite în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate. **(IAS 1.11)**

Baza pregătirii

Situațiile financiare anexate au fost pregătite conform costului istoric, cu excepția clădirilor reevaluate.**(IAS 1.97)**

Adoptarea IAS anterior intrării în vigoare

Standardele promulgate IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe, IAS 36, Deprecierea activelor, IAS 37, Provizioane, datorii şi active contingente, IAS 38, Active necorporale, au fost adoptate pentru perioade dinainte de intrarea lor în vigoare, fapt încurajat de IASC. Adoptarea mai recentă a IAS 37, Provizioane, datorii şi active contingente, a generat o reducere a soldului de provizioane la 1 ianuarie xxx2 şi xxx1. Ajustările rezultând din adoptarea IAS 37 au fost înregistrate în rezultatul reportat la începutul perioadei la 1 ianuarie xxx2 şi xxx1. Adoptarea înainte de intrarea în vigoare a altor standarde nu a generat alte ajustări ale situațiilor financiare ale anului anterior. **(IAS 1.19)**

Dacă o întreprindere aplică IAS 16, Terenuri şi mijloace fixe, pentru situațiile financiare anuale cuprinzând perioade dinainte de 1 iulie 1999, întreprinderea trebuie:

a) să prezinte acest fapt; şi
b) să adopte simultan IAS 22, IAS 36 şi IAS 37.

Modificări în prezentarea/clasificarea elementelor din situațiile financiare

S-au introdus următoarele modificări în prezentarea şi clasificarea conform cerințelor IAS, Valorile comparative pentru xxx1 au fost retratate.

Atunci când reclasificarea sumelor comparative este imposibilă, societatea trebuie să prezinte motivul nereclasificării şi natura modificărilor care ar fi trebuit făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate. **(IAS 1.40)**

- Ca urmare a cerințelor prescrise de IAS 1, situațiile financiare ale anului anterior au fost retratate conform formatului prezentat de acesta.

Scanned with OKEN Scanner

Moneda de raportare

Din cauza activităților internaționale ale societății și a faptului că aceasta tranzacționează mai mult în LEI decât în alte monede, situațiile financiare sunt întocmite în LEI. **(IAS 21.43)**

Casa și conturi la bănci

Disponibilul include casa și numerar în bănci în lei și în valută.

Investiții financiare pe termen scurt

Cuprind investiții pe termen scurt, extrem de lichide și care sunt imediat convertibile în numerar, cu scadențe inițiale de trei luni sau mai puțin și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de modificare a valorii. **(IAS 7.45, 46)**

Creanțe

Creanțele sunt prezentate la valoarea netă, după constituirea provizioanelor pentru clienți incerți.

Titluri de portofoliu

Titlurile de portofoliu constau în investiții păstrate în scopul investiției în fonduri lichide și nu sunt în general deținute pe termen lung. Titlurile de portofoliu sunt prezentate la minimul dintre cost și valoarea de piață. Ajustările de valoare sunt incluse în contul de profit și pierdere. Dobânda încasată din acțiuni este raportată ca venit din dobânzi, în timp ce venitul din dividende este raportat ca venit din dividende. În cazul lichidării unei investiții, diferența dintre încasările nete din lichidare și valoarea contabilă este inclusă în contul de profit și pierdere. **(IAS 25.49)**

Stocuri

Stocurile, inclusiv producția în curs de execuție, sunt evaluate la minimul dintre cost și valoarea realizabilă netă, după constituirea provizioanelor pentru stocuri depreciate. Costul este determinat în primul rând pe baza costului mediu ponderat. Pentru stocurile de produse, costul include, după caz, costurile fixe și indirecte variabile.

Terenuri și mijloace fixe

Terenurile și mijloacele fixe sunt evaluate la cost, mai puțin amortizarea și pierderea din depreciere. Când activele sunt vândute sau casate, costul și amortizarea cumulată sunt scoase din evidență, iar orice câștig sau pierdere din lichidarea lor este inclusă în contul de profit și pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Clădirile sunt prezentate la valoarea reevaluată, mai puțin amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere. Reevaluări independente ale imobilelor sunt efectuate o dată la trei ani, ultima reevaluare fiind efectuată de Întreprinderea MNO la 31 decembrie xxx1. Orice creștere în valoarea contabilă a imobilelor este creditată la surplusul din reevaluarea terenurilor și mijloacelor fixe; orice scădere compensează mai întâi surplusul din reevaluarea anterioară a aceluiași imobil, iar diferența este mai apoi alocată profitului din exploatare. Ca urmare a casării sau cedării imobilelor reevaluate, partea aferentă surplusului din reevaluare realizat dintr-o reevaluare anterioară este transferată direct în rezultatul reportat. **(IAS 16.33, 37, 38)**

Costul inițial al terenurilor și mijloacelor fixe include prețul de cumpărare, inclusiv taxele de import și taxele nerambursabile de achiziționare și alte costuri direct atribuite aducerii activului în stare de funcționare și la locul utilizării acestuia. Cheltuielile suportate după ce mijloacele fixe au fost puse în funcțiune, cum ar fi costurile cu reparațiile și întreținerea, sunt incluse în contul de profit și pierdere în perioada în care sunt angajate. În situația în care se poate demonstra că aceste cheltuieli au ca rezultat o creștere a beneficiilor economice viitoare preconizate a se obține din utilizarea acestuia peste standardul inițial de performanță, cheltuielile sunt capitalizate ca un cost suplimentar al mijloacelor fixe. **(IAS 16.23, 61c, IAS 23.5)**

Amortizarea este calculată conform metodei liniare pe parcursul următoarelor durate de viață utilă estimate:

Clădiri	20-30 ani
Instalații tehnice și mașini	10-15 ani
Mobilier și alte utilaje	3-10 ani

Perioada și metoda de amortizare sunt revizuite periodic pentru a asigura că acestea sunt consecvente cu evoluția preconizată a beneficiilor economice rezultate din utilizarea mijloacelor fixe. **(IAS 16.60)**

Imobilizările în curs de execuție reprezintă mijloace fixe în curs de execuție prezentate la cost. Acesta include costul construcției și alte costuri directe. Imobilizările în curs de execuție nu sunt amortizate decât cu începere din momentul finalizării și punerii în folosință.

Contabilitatea leasingului

La locatar

Leasingul financiar

Întreprinderea recunoaște leasingul financiar ca activ și pasiv în bilanț la începerea leasingului, la valori egale cu valoarea justă a activului primit în leasing sau, dacă este mai mică, la valoarea plăților minime ale leasingului. La calcularea

Scanned with OKEN Scanner

valorii actuale a plăților minime ale leasingului, factorul de actualizare utilizat este rata dobânzii implicite a leasingului, când aceasta este determinabilă; altfel se folosește rata de împrumut. Costurile inițiale sunt incluse în valoarea activului. Plățile de leasing sunt alocate între cheltuielile de finanțare a leasingului și reducerea datoriei aferente. Cheltuielile de finanțare trebuie alocate pe perioade de-a lungul termenului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei rămase în fiecare perioadă.

Un leasing financiar generează o cheltuială cu amortizarea pentru activ, precum și cheltuiala financiară pentru fiecare perioadă contabilă. Politica de amortizare pentru activele primite în leasing este similară cu cea a propriilor active amortizabile.

Leasingul operațional

Leasingul operațional este operațiunea de leasing care nu intră în categoria leasingului financiar. Plățile sunt recunoscute ca o cheltuială liniară pe perioada leasingului.

La locator

Leasingul financiar

Întreprinderea prezintă activele date în leasing drept creanțe egale cu investiția netă în leasing. Recunoașterea venitului financiar se bazează pe un model care reflectă o rată periodică constantă a rentabilității aferente investiției totale nete neamortizate. Costurile inițiale directe sunt recunoscute imediat drept cheltuieli.

Leasingul operațional

Întreprinderea prezintă în bilanț activele care fac obiectul leasingului operațional după natura acestora. Venitul din leasingul operațional este recunoscut în mod liniar pe perioada leasingului. Costurile directe inițiale suportate pentru a genera venituri din leasingul operațional sunt recunoscute drept cheltuieli în contul de profit și pierderi în perioada respectivă. **(IAS 17, IAS 1.99 și IAS 32.47b)**

Imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale sunt calculate la costul lor inițial. Imobilizările necorporale sunt recunoscute în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere, iar costul activului poate fi evaluat în mod credibil. După recunoașterea inițială, imobilizările necorporale sunt prezentate la cost, mai puțin amortizarea și pierderile din depreciere. Imobilizările necorporale sunt amortizate liniar pe durata de viață utilă. Perioada și metoda de amortizare sunt revizuite la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar.

Scanned with OKEN Scanner

(1) Patente, mărci înregistrate şi licenţe

Sumele plătite pentru patente, mărci înregistrate şi licenţe sunt capitalizate şi apoi amortizate prin metoda liniară pe durata de viaţă economică. Perioada de amortizare variază între 5 şi 10 ani. **(IAS 38.107)**

(2) Software

Costul achiziţionării de software nou este capitalizat şi tratat ca o imobilizare necorporală, dacă componenţa software nu face parte integrantă din hardware-ul respectiv. Software-ul se amortizează liniar pe durata a trei ani. **(IAS 38.3)**

Costurile suportate pentru a reface sau menţine beneficiile economice viitoare pe care le aşteaptă întreprinderea din performanţa sistemelor de software sunt recunoscute drept cheltuială când activitatea de refacere sau menţinere este efectuată, inclusiv cheltuielile privind operaţiunile de funcţionare după 1 ianuarie 2000 („costuri de software anul 2000"). **(SIC - 6.4)**

Fond comercial

Fond comercial pozitiv

Orice depăşire a costurilor de achiziţie peste interesul celui care achiziţionează, la valoarea justă a activelor şi a datoriilor identificabile achiziţionate la data tranzacţiei de schimb, va fi descrisă ca fond comercial şi recunoscută ca activ. Fondul comercial este prezentat la cost, mai puţin orice amortizare cumulată şi orice pierdere din depreciere. Fondul comercial este amortizat prin metoda liniară pe parcursul perioadei de amortizare.

Perioada de amortizare este determinată la data achiziţiei şi variază între 5 şi 20 de ani. Fondul comercial provenit din achiziţia întreprinderilor cu mărci înregistrate bine cunoscute şi cu o poziţie puternică pe piaţă este amortizat pe o perioadă de 6-20 de ani. Soldurile neamortizate sunt revizuite la fiecare sfârşit de an pentru a evalua probabilitatea continuării beneficiilor. Dacă există un indiciu că fondul comercial poate fi depreciat, valoarea recuperabilă este determinată pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine fondul comercial. Dacă valoarea contabilă este mai mare decât valoarea recuperabilă, se recunoaşte o pierdere din depreciere.

Fond comercial negativ

Fondul comercial negativ este recunoscut în contul de profit şi pierdere după cum urmează:

a) în măsura în care corespunde pierderilor viitoare estimate şi cheltuielilor identificate în planul de achiziţie al întreprinderii şi care pot fi măsurate, acea parte din fondul comercial negativ este recunoscută ca venit în momentul în care pierderile şi cheltuielile viitoare sunt recunoscute;

Scanned with OKEN Scanner

b) valoarea fondului comercial negativ care nu depăşeşte valorile juste ale activelor achiziționate nemonetare este recunoscută ca venit în mod sistematic pe perioada de viață utilă rămasă a activelor amortizabile, stabilită ca medie ponderată; şi

c) valoarea fondului comercial negativ care depăşeşte valorile juste ale activelor achiziționate nemonetare este imediat recunoscută ca venit. **(IAS 22.88, 91)**

Cheltuieli de cercetare – dezvoltare

Cheltuielile de cercetare-dezvoltare sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere în perioada în care sunt suportate, cu excepția costurilor de dezvoltare care corespund următoarelor criterii:

- produsul sau procesul este clar definit, iar costurile sunt identificate separat şi măsurate în mod credibil;
- fezabilitatea tehnică a produsului este demonstrată;
- produsul sau procesul va fi vândut sau folosit în cadrul întreprinderii;
- există o potențială piață pentru produs sau este demonstrată utilitatea acestuia; şi
- sunt disponibile resurse tehnice, financiare şi alte resurse necesare finalizării proiectului.

Cheltuielile de dezvoltare capitalizate sunt amortizate liniar pe parcursul duratei de viață utilă, care în mod normal nu depăşeşte cinci ani.

Valoarea recuperabilă a cheltuielilor de dezvoltare este estimată ori de câte ori există un indiciu că activul a fost depreciat sau că pierderile din depreciere recunoscute anterior nu mai există. **(IAS 38.97)**

Provizioane

Un provizion este recunoscut atunci când o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) ca rezultat al unui eveniment trecut, când este probabil că o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice, să rezulte din lichidarea obligației respective, şi când valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil. Provizioanele sunt revizuite la fiecare sfârşit de an şi ajustate pentru a reflecta estimarea curentă cea mai adecvată. Când efectul asupra valorii în timp a provizionului este semnificativ, valoarea provizionului este valoarea actuală a cheltuielilor necesare lichidării obligației.

Un provizion pentru restructurare include numai cheltuielile directe necesare restructurării şi care nu sunt asociate activităților curente ale întreprinderii. O obligație constructivă de restructurare apare în momentul în care întreprinderea are un plan oficial detaliat de restructurare – care identifică afacerea sau partea afacerii respective, principalele zone afectate, funcția şi numărul aproximativ de angajați care vor fi compensați pentru rezilierea contractului de muncă, cheltuielile aferente, data când va fi implementat planul – şi s-a creat o anticipare certă din partea celor afectați în privința desfăşurării planului, prin

Scanned with OKEN Scanner

demararea lui sau prin comunicarea către cei afectaţi a principalelor aspecte ale planului. **(IAS 1.99)**

Rezerve

Rezervele de capital sunt create conform cerinţelor legislative locale şi includ repartizări de 10% din profiturile întreprinderii pentru activităţi de investiţie.

Rezervele din reevaluare sunt create conform cerinţelor IAS şi reflectă diferenţele din reevaluarea clădirilor, terenurilor şi titlurilor de plasament.

Venituri

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să revină întreprinderii, şi valoarea beneficiilor poate fi calculată în mod credibil. Ele sunt recunoscute când livrarea a avut loc, şi transferul riscurilor şi beneficiilor a fost realizat, respectiv prin referire la stadiul realizării serviciului, atunci când venitul corespunzător prestării serviciului poate fi măsurat în mod credibil. Stadiul de execuţie este determinat pe baza studiilor asupra muncii prestate.

Dobânda **(IAS 18.20-a)** este recunoscută proporţional cu timpul care reflectă beneficiul efectiv. Încasările din drepturi de redevenţă **(IAS 18.20-b)** sunt recunoscute conform termenilor contractuali. Dividendele **(IAS 18.20-c)** sunt recunoscute când se stabileşte dreptul acţionarilor de a le încasa. **(IAS 18.35)**

Costurile îndatorării

Costurile îndatorării sunt în general considerate costuri în momentul în care sunt suportate. Costurile îndatorării sunt capitalizate dacă sunt direct atribuite achiziţiei, construcţiei sau producţiei activului respectiv. Capitalizarea lor începe când activităţile de pregătire a activului sunt în curs de execuţie, iar cheltuielile şi costurile îndatorării sunt angajate. Costurile îndatorării sunt capitalizate până în momentul în care activele sunt disponibile pentru folosinţă. Dacă valoarea contabilă a activului depăşeşte valoarea recuperabilă, se înregistrează o pierdere din depreciere. Costurile îndatorării includ dobânzile şi alte costuri aferente împrumuturilor de fonduri, inclusiv diferenţe, de curs valutar din împrumuturi în valută folosite pentru finanţarea acestor proiecte, în măsura în care sunt considerate ajustări ale costurilor cu dobânzile. **(IAS 23.5, 9, 29)**

Subvenţii guvernamentale

Subvenţiile guvernamentale sunt amânate şi reflectate în venit prin raportare la costurile pe care se intenţionează să le compenseze.

Scanned with OKEN Scanner

Deprecierea activelor

Terenurile, mijloacele fixe şi imobilizările necorporale sunt testate din punctul de vedere al deprecierii ori de câte ori evenimente sau modificări de circumstanţe indică faptul că valoarea contabilă a activului nu va fi probabil recuperată. Când valoarea contabilă a activului depăşeşte valoarea recuperabilă, pierderea din depreciere este reflectată în contul de profit şi pierdere pentru elemente de natura terenurilor, mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale evaluate la cost, respectiv ca o diminuare a surplusului din reevaluare pentru imobilizările evaluate la valoarea reevaluată, în măsura în care pierderea din depreciere nu depăşeşte surplusul din reevaluare pentru acelaşi activ.

Reluarea pierderilor din depreciere recunoscute în anii anteriori este înregistrată când există un indiciu că acestea nu mai există ori au fost diminuate. Reluarea este înregistrată în contul de profit şi pierdere sau ca o creştere a surplusului din reevaluare. **(IAS 36)**

Raportarea pe segmente

Tranzacţiile dintre segment, veniturile pe segment, cheltuielile pe segment şi performanţa segmentului includ transferuri între segmentele de activitate şi segmentele geografice. Astfel de transferuri sunt contabilizate la preţurile de piaţă competitive pe care le plătesc clienţii neafiliaţi pentru servicii similare. Aceste transferuri se elimină la consolidare. **(IAS 14.75)**

Datorii şi active contingente

Datoriile contingente nu sunt recunoscute în situaţiile financiare. Ele sunt prezentate, cu excepţia cazului în care posibilitatea unei ieşiri de resurse, purtătoare de beneficii economice, este îndepărtată.

Un activ contingent nu este recunoscut în situaţiile financiare; acesta este prezentat când este probabilă o intrare de beneficii economice viitoare.

Evenimente ulterioare datei bilanţului

Evenimentele ulterioare datei bilanţului, care oferă informaţii suplimentare asupra poziţiei întreprinderii la data bilanţului (evenimente de ajustare), sunt reflectate în situaţiile financiare. Evenimentele ulterioare datei bilanţului care nu sunt evenimente de ajustare sunt prezentate în note atunci când sunt semnificative. **(IAS 10.7, 20)**

3. Casa şi conturi la bănci

	xxx2	xxx1
Numerar în casă	xxx,xxx	xxx,xxx
Numerar în bănci	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 7.45)

Scanned with OKEN Scanner

Numerar restricționat

În „Disponibil și conturi asimilate" este inclusă suma de xxx,xxx care poate fi retrasă de Filiala „X" doar pentru a-i compensa pe angajații afectați de planul local de reducere a forței de muncă. **(IAS 7.48)**

4. Investiții financiare pe termen scurt

	xxx2	xxx1
Valoarea contabilă	xxx,xxx	xxx,xxx
Valoarea de piață	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

5. Creanțe comerciale – net

	xxx2	xxx1
Creanțe	xxx,xxx	xxx,xxx
Efecte comerciale de primit	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx
Provizioane pentru clienți incerți	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
	xxx,xxx	xxx,xxx

6. Stocuri – net

	Sold la 31 decembrie xxx1 anterior raportat	Efectul schimbării politicii contabile	Sold la 31 decembrie xxx1 (retratat)	xxx2
Produse finite				
la valoarea realizabilă netă	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
la cost	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Producție în curs de execuție, la cost	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Materii prime, la cost	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Total	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 2.34, 35)

Costul stocurilor

Costul stocurilor recunoscut ca o cheltuială în contul de profit și pierdere era xxx,xxx în xxx2 și xxx,xxx în xxx1. **(IAS 2.37)**

Scanned with OKEN Scanner

Schimbări de politici contabile

În cursul anului încheiat la 31 decembrie xxx2 întreprinderea a schimbat metoda LIFO cu cea a costului mediu ponderat. Schimbarea metodei a fost efectuată pentru:

a) minimalizarea efectelor estimărilor contabile folosite în calcularea informației financiare interimare și care sunt dificil de determinat datorită naturii și a timpului de producție, precum și a ciclului vânzărilor, și
b) îmbunătățirea comparabilității situațiilor financiare cu cele ale altor întreprinderi din același domeniu de activitate.

Ca urmare a schimbării, profitul net pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie xxx2 era cu aproximativ xxx,xxx mai mare decât ar fi fost în cazul în care schimbarea nu ar fi avut loc. Situațiile financiare pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie xxx1 au fost retratate retroactiv pentru a reflecta această schimbare.

7. Alte active curente

	xxx2	xxx1
Alte creanțe	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli efectuate în avans	xxx,xxx	xxx,xxx
Investiție netă în leasing financiar (Nota 37)	xxx,xxx	xxx,xxx
Total active curente	xxx,xxx	xxx,xxx

8. Imobilizări financiare

Entitatea	Țara	Activități principale	Interesul investitorului
Asociatul 1	Țara 1	Fabricație	25%
Asociatul 2	Țara 2	Fabricație	30%
Asociatul 3	Țara 3	Distribuție	45%
Asociatul 4	Țara 4	Servicii de livrare	35%

(IAS 28.27)

Principalele participații ale întreprinderii în asocieri în participații sunt prezentate mai jos:

Investiție	Țara	Activități principale	Interesul asociatului
1	Țara 1	Construcții	40%
2	Țara 2	Cercetare	50%
3	Țara 3	Cercetare	35%

(IAS 31.44, 46; IAS 7.50)

Scanned with OKEN Scanner

9. Imobilizări corporale – net

	Utilaje și echipament	Mobilier și instalații	Construcții în curs de execuție	xxx2 Total	xxx1 Total
Cost					
1 ianuarie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Intrări	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Diferențe de curs valutar	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Transferuri	xxx,xxx	-	(xxx,xxx)	-	-
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizare cumulată și cheltuiala cu deprecierea activelor					
Sold la 31 decembrie xxxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Corecția erorii fundamentale (Nota 18)	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Sold la 1 ianuarie	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuiala cu amortizarea	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Pierderi din depreciere	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	-
Cedări de active	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Diferențe de curs valutar	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Valoarea contabilă netă	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 16.60)

(1) Mijloace fixe amortizate complet

Valorile contabile brute ale unor elemente de mobilier în valoare de xxx,xxx și, respectiv, xxx,xxx sunt amortizate complet la 31 decembrie xxx2, respectiv xxx1, dar aceste elemente sunt încă în folosință. **(IAS 16.66)**

(2) Mijloace fixe păstrate pentru cedare

Valoarea contabilă a mijloacelor fixe scoase din uz și păstrate pentru cedare se ridică la xxx,xxx și, respectiv, xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 și xxx1. **(IAS 16.66)**

(3) Echipament neutilizat

Valoarea contabilă a echipamentelor temporar neutilizate se ridică la xxx,xxx și xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 și respectiv xxx1. **(IAS 16.66)**

(4) Echipament în leasing financiar

Costul utilajelor și al echipamentelor în leasing financiar era de xxx,xxx și xxx,xxx și are o valoare contabilă netă de xxx,xxx și xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 și, respectiv, xxx1 (Nota 31). **(IAS 17.21)**

(5) Costurile îndatorării

Valoarea mijloacele fixe include costuri ale îndatorării, care sunt în sumă de xxx,xxx și xxx,xxx în xxx2 și, respectiv, xxx1. Rata de capitalizare folosită

Scanned with OKEN Scanner

pentru a determina suma costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate este de xx% şi de xx% în xxx2 şi, respectiv, xxx1. **(IAS 23.29)**

(6) Pierderi din depreciere

Previziunile financiare ale conducerii indică faptul că performanțele economice ale fabricii de prelucrare a zahărului din România sunt mai slabe decât se aştepta inițial. S-au pregătit analize aduse la zi pentru a determina dacă există o depreciere a activelor. Fabrica de prelucrare a zahărului din România, reprezentând o unitate generatoare de numerar, a corespuns testului de depreciere datorită deciziei conducerii de a limita capacitatea de prelucrare. Activele depreciate incluzând clădiri, utilaje şi echipament, folosite pentru prelucrarea zahărului rafinat au fost reduse la valoarea lor recuperabilă, care este prețul lor net de vânzare. Prețul de vânzare net este determinat folosind cea mai bună estimare obiectivă pentru cedarea acestor active, după scăderea costurilor cedării. Pierderea din depreciere a fost recunoscută în contul de profit şi pierdere pentru activele evaluate la cost, respectiv tratată ca o diminuare a surplusului din reevaluare pentru clădirile reevaluate. În septembrie xxx2 fabrica a înregistrat o pierdere din depreciere activelor aferentă deprecierii utilajelor şi echipamentului. **(IAS 36.113, 119; IAS 16.65)**

(7) Schimbarea duratei de viață utilă

În xxx2 ca urmare a unei analize a duratelor de viață utilă aferente elementelor de terenuri şi mijloace fixe, conducerea a ajuns la concluzia că a existat o schimbare semnificativă în evoluția previzionată a beneficiilor economice ale echipamentelor folosite în activitatea hotelieră a întreprinderii. Întreprinderea a revizuit duratele utile rămase ale echipamentelor de la 10 la 5 ani, iar modificările corespunzătoare în duratele de viață utilă au fost contabilizate ca modificări ale estimărilor contabile. Aceste schimbări au mărit cheltuiala cu amortizarea pentru xxx2 cu aproximativ xxx,xxx după impozitare. **(IAS 8.30)**

(8) Corecția erorii fundamentale

Soldul rezultatului reportat la 31 decembrie xxx1 a fost retratat pentru a corecta eroarea de calcul în valoare de xxx,xxx al cheltuielii cu amortizarea utilajelor şi echipamentelor în xxx0 şi xxx1. Din această sumă, xxx,xxx este aplicabil în xxx1 şi a fost reflectat ca o creştere în costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate anuale rezultând o descreştere a rezultatului reportat, după recunoaşterea efectului impozitării de xxx,xxx. Soldul de xxx,xxx după recunoaşterea efectelor impozitării de xxx,xxx, aplicabil xxx0 a fost transferat în rezultatul reportat la 1 ianuarie xxx1. **(IAS 8.37)**

(9) Clădiri la valoarea reevaluată

Clădirile sunt prezentate la valoarea reevaluată. Evaluări independente sunt efectuate periodic, ultima reevaluare fiind efectuată de societatea independentă de evaluare MNO la 31 decembrie xxx1. Aceasta a determinat valoarea justă a clădirilor pe baza valorii de piață la 31 decembrie xxx1. Clădirile ar fi fost înregistrate la xxx,xxx în situațiile financiare consolidate, în cazul în care clădirile ar fi fost contabilizate folosind tratamentul de bază.

Scanned with OKEN Scanner

	xxx2 Total	xxx1 Total
Suma reevaluată		
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx
Intrări	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	(xxx,xxx)	-
Creștere rezultată din reevaluare	-	xxx,xxx
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizarea cumulată		
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuiala cu amortizarea	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	(xxx,xxx)	-
Pierdere din deprecierea activelor	xxx,xxx	-
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx
Valoarea netă contabilă	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 16.64)

După cum este descris în Nota 11, în septembrie xxx2 întreprinderea a înregistrat o pierdere din depreciere ca o diminuare a reevaluării aferente clădirilor. **(IAS 36.113,119)**

10. Investiții imobiliare

	xxx2	xxx1
Soldul inițial, 1 ianuarie	xxx,xxx	xxx,xxx
Achiziții	xxx,xxx	xxx,xxx
Surplus din reevaluare	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	(xxx,xxx)	-
Sold final	xxx,xxx	xxx,xxx

Investițiile imobiliare sunt contabilizate ca investiții pe termen lung. Reevaluarea lor de către evaluatori independenți este efectuată pe baza valorii de piață. Cea mai recentă reevaluare a investițiilor imobiliare a fost efectuată la 31 noiembrie xxx2.

11. Imobilizări necorporale – net

	Costuri de dezvoltare	Fond comercial	Patente, brevete și licențe	Software	xxx2 Total	xxx1 Total
Cost						
1 ianuarie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Intrări	xxx,xxx	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizare cumulată						
1 ianuarie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuiala cu amortizarea	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Ieșiri	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Pierderi din deprecierea activelor	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	-
31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Valoarea netă	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

Notă: Conform IAS 38, informații comparative pentru această reconciliere nu sunt necesare.

Scanned with OKEN Scanner

(1) Cheltuielile de dezvoltare capitalizate includ cheltuielile suportate de întreprindere pentru dezvoltarea unui nou proces de producție. În cursul anului xxx1, cheltuielile intervenite au fost de xxx,xxx din care xxx,xxx au apărut înainte de 1 decembrie xxx1 şi xxx,xxx au apărut între 1 decembrie xxx1 şi 31 decembrie xxx1. Întreprinderea a putut demonstra că la 1 decembrie xxx1 procesul de producție a întrunit caracteristicile pentru a putea fi recunoscut ca o imobilizare necorporală. Valoarea recuperabilă a know-how-ului încorporat în acest proces (inclusiv fluxurile viitoare generatoare de numerar pentru a finaliza procesul înainte de a-l utiliza) este estimată la xxx,xxx. În cursul anului xxx2, cheltuielile angajate pentru proiectele capitalizabile s-au ridicat la xxx,xxx.

(2) Legislația din multe țări din sud-estul Europei cere întreprinderilor private să obțină licențe pentru a presta servicii hoteliere şi de catering. Întreprinderea a obținut licențe pentru a putea presta aceste servicii. Valoarea la 31 decembrie xxx1 şi xxx2 a acestor licențe este de xxx,xxx, respectiv xxx,xxx, ele expirând între 1 ianuarie xxx4 şi 31 decembrie xxx5.

Mărcile înregistrate reprezintă proprietate intelectuală aferentă activității de catering din Țara 1 şi Țara 2. Ele sunt achiziționate la 5 iulie, respectiv 14 septembrie xxx0, şi sunt amortizate prin metoda liniară în 5 ani. **(IAS 38.111)**

(3) Cheltuiala cu deprecierea înregistrată în xxx2 reprezintă diminuarea parțială a costurilor cu software-ul până la valoarea recuperabilă, pe baza estimărilor privind valoarea lor de folosință. Deprecierea a fost înregistrată ulterior finalizării procesului de restructurare pentru reorganizarea operațiunilor de distribuție, marketing şi administrative. **(IAS 22.88, 90) (IAS 38.107)**

12. Alte active pe termen lung

	xxx2	xxx1
Investiție netă în leasing financiar (Nota 31)	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Împrumuturi acordate angajaților	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Alte active pe termen lung	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total alte active pe termen lung	**xxx,xxx**	xxx,xxx

„Alte active pe termen lung" includ alte investiții în valoare de xxx,xxx şi de xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 şi, respectiv, xxx1. Valoarea de piață a acestor investiții la 31 decembrie xxx2 şi xxx1 se ridică la xxx,xxx şi, respectiv, xxx,xxx. **(IAS 25.49)**

13. Datorii comerciale şi alte datorii

	xxx2	xxx1
Datorii comerciale	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Alte datorii	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Venituri înregistrate în avans	**xxx,xxx**	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

Scanned with OKEN Scanner

Venituri înregistrate în avans din finanţare guvernamentală

În xxx1, întreprinderea a primit un ajutor de la Ministerul Muncii. Ajutorul este destinat pregătirii angajaţilor şi este recunoscut în rezultatul perioadei în care cheltuielile respective sunt angajate. În venitul amânat este inclus soldul neutilizat al ajutorului guvernamental însumând xxx,xxx şi xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 şi, respectiv, xxx1. Venitul amânat recunoscut în contul de profit şi pierdere ca o reducere a cheltuielilor cu personalul în xxx2 şi xxx1 se ridică la xxx,xxx şi, respectiv, xxx,xxx. Asistenţa guvernamentală este oferită întreprinderilor care angajează lucrători locali şi cărora le oferă o pregătire profesională. Condiţiile ajutorului sunt îndeplinite dacă angajaţii sunt păstraţi timp de un an de la data iniţială a angajării. Conducerea anticipează că tot personalul angajat va fi reţinut cel puţin un an. **(IAS 20.39)**

14. Împrumuturi pe termen scurt

	xxx2	xxx1
Garantate	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Negarantate	**xxx,xxx**	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

Împrumuturile pe termen scurt au fost garantate cu stocuri în valoare de xxx,xxx şi xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 şi, respectiv, xxx1. **(IAS 2.34)**

15. Datorii pe termen lung

	xxx2	xxx1
Acoperite		
Împrumut bancar la rata dobânzii de 7,5% scadent în xxx9	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Obligaţii de leasing financiar la rata dobânzii de 5% (vezi Nota 31)	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total împrumuturi acoperite	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Neacoperite		
Împrumuturi bancare la rate fluctuante, rata medie anuală de 6%, scadente în xxx7	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Împrumuturi la rata de 8%, scadente în xxx6	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Obligaţiuni (4%) cu garanţii minus scont neamortizat de xx,xxx în xxx2 şi xx,xxx în xxx1, scadente în xxx5	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Obligaţiuni (3,5%) convertibile, scadente în xxx4	**xxx,xxx**	-
Total împrumuturi neacoperite	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total datorie pe termen lung	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Minus rata curentă	**xxx,xxx**	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

Scanned with OKEN Scanner

Plățile aferente datoriei pe termen lung sunt programate după cum urmează (excluzând obligația din leasing financiar):

	xxx2	xxx1
xxx3	**xxx,xxx**	xxx,xxx
xxx4	**xxx,xxx**	xxx,xxx
xxx5	**xxx,xxx**	xxx,xxx
xxx6	**xxx,xxx**	xxx,xxx
xxx7	**xxx,xxx**	xxx,xxx
După xxx7	**xxx,xxx**	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 17.21)

Terenuri și mijloace fixe în valoare de xxx,xxx și xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 și, respectiv, xxx1, au fost gajate pentru datoria pe termen lung. **(IAS 16.61)**

Întreprinderea a emis obligațiuni (4%) scadente la 1 martie xxx5, în valoare totală de xxx,xxx. La 31 decembrie xxx2, valoarea justă a obligațiunilor era de xxx,xxx.

Pe 15 ianuarie xxx2, întreprinderea a emis obligațiuni (3,5%) convertibile, scadente la 26 mai xxx4, cu o valoare totală de xxx,xxx. Obligațiunile sunt convertibile în acțiuni ale ALFA Holding la opțiunea deținătorului. Principalul de xx,xxx al fiecărei obligațiuni poate fi transformat în xx acțiuni, conform condițiilor de conversie a obligațiunilor. La 31 decembrie xxx2, au fost convertite în obligațiuni în valoare totală de xx,xxx.

Valoarea justă a obligațiunilor era de xxx,xxx. **(IAS 32.56)**

16. Provizioane

	Garanție	Restructurare	Altele	Total
Sold la 31 decembrie xxx1 menționat anterior	**xxx,xxx**	**-**	**-**	**xxx,xxx**
Efect din adoptarea IAS 37*				(xxx,xxx)
Sold la 31 decembrie xxx1 retratat				**xxx,xxx**
Provizioane în cursul anului	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**
Provizioane stornate în cursul anului	**(xxx,xxx)**	**-**	**-**	**(xxx,xxx)**
Provizioane utilizate în cursul anului	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Sold la 31 decembrie xxx2	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**
Provizioane pe termen scurt	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**
Provizioane pe termen lung	**xxx,xxx**	**-**	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**

*IAS 37 nu cere informații comparative pentru analiza de mai sus (IAS 37.34)

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea a aplicat IAS 37, Provizioane, datorii și active contingente, înaintea intrării sale în vigoare. Adoptarea IAS 37 a generat reducerea soldului provizioanelor cu xxx,xxx și xxx,xxx la 1 ianuarie xxx2 și, respectiv, xxx1, deoarece criteriile de recunoaștere nu au fost respectate. Ajustările rezultând din adoptarea IAS 37 au fost înregistrate în soldul de deschidere al rezultatului reportat la 1 ianuarie xxx2 și xxx1. **(IAS 37.93, 95)**

Garanții

La 31 decembrie xxx2 și xxx1 întreprinderea a constituit provizoane în sumă de xxx,xxx și respectiv xxx,xxx pentru garanții pentru mobilierul vândut în ultimii trei ani. Provizionul nu a fost adus la valoarea curentă, deoarece efectul ratei de actualizare nu este semnificativ. Majoritatea acestor costuri cu garanțiile vor fi suportate în următorul exercițiu.

Restructurare

Un plan detaliat de restructurare a fost finalizat și anunțat public de întreprindere în iunie xxx2. Planul de restructurare are ca scop accelerarea activităților de distribuție, marketing și administrație, renunțarea la unele produse și servicii, lichidarea unor proiecte și reduceri de personal. Întreprinderea estimează un cost de restructurare de xxx,xxx pentru acoperirea cheltuielilor de reduceri de personal și pentru prestarea de servicii la niveluri adecvate cerințelor actuale de activitate. Această sumă include xxx,xxx pentru concedierea a aproximativ xxx de angajați până în xxx3 și xxx,xxx pentru închiderea imobilelor nefolosite. Restructurarea impune ca majoritatea acestor cheltuieli să fie suportate în următorul exercițiu.

Altele

Ca urmare a unui control al impozitului pe profit inițiat de Administrația Financiară, întreprinderii i-au fost calculate penalități și taxe datorate în sumă de xxx,xxx. Conform legii române, întreprinderea a plătit jumătate din sumele datorate bugetului statului și nu a mai primit alte amenzi. Întreprinderea a inclus soldul penalităților în alte provizioane și a trecut întreaga sumă în cheltuieli din exploatare. Orice ajustare a provizionului va fi creditată rezultatului anului curent. **(IAS 37.84, 85)**

Scanned with OKEN Scanner

17. Capital social

	xxx2	xxx1
Acțiuni preferențiale, xx,xxx, valoare nominală		
Acțiuni comune, xx,xxx valoare nominală		
Acțiuni de trezorerie	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
	xxx,xxx	xxx,xxx

Fluctuații în capitalul social:

	Acțiuni (în mii)		Suma	
	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1
Acțiuni preferențiale	Xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Emise şi plătite				
1 ianuarie	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Emise	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
31 decembrie	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Acțiuni comune				
Emise şi plătite				
1 ianuarie	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Conversie de obligațiuni	xxx	-	xxx,xxx	-
Opțiuni de cumpărare	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
31 decembrie	xxx	xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
			xxx,xxx	xxx,xxx

18. Rezultatul reportat

Corecția erorilor fundamentale

Soldului rezultatului reportat la 31 decembrie xxx1 a fost retratat, modificând sumele anterior raportate pentru a corecta o eroare de calcul în valoare de xxx,xxx, apărută la calcularea cheltuielilor cu amortizarea utilajelor şi echipamentelor în anii xxx1 şi xxx0. Din aceasta sumă, xxx,xxx este aferentă anului xxx1 şi a fost reflectată ca o creştere a costului bunurilor vândute şi a serviciilor prestate, rezultând o descreştere a profitului reportat pentru xxx1 de xxx,xxx şi după recunoaşterea efectului impozitării de xxx,xxx. Suma de xxx,xxx după recunoaşterea efectelor impozitării de xxx,xxx, aferentă anului xxx0, a fost recunoscută în rezultatul reportat la 1 ianuarie xxx1. **(IAS 8.37)**

Schimbare în politica contabilă

În cursul anului încheiat la 31 decembrie xxx2 întreprinderea a schimbat retroactiv metoda evaluării stocurilor, de la LIFO la metoda costului mediu ponderat. Ca urmare a schimbării, profitul anului încheiat la 31 decembrie xxx2 este cu aproximativ xxx,xxx mai mare decât ar fi fost dacă schimbarea nu ar fi fost făcută. Situațiile financiare ale anului încheiat la 31 decembrie xxx1 au fost

Scanned with OKEN Scanner

retratate retroactiv pentru această schimbare, ceea ce a mărit profitul net anterior raportat și soldul inițial al rezultatului reportat din acel an cu xxx,xxx, după recunoașterea efectului impozitării de xxx,xxx. **(IAS 8.53)**

Dividende

Dividende pentru xxx2 și xxx1 sunt următoarele:

	xxx2	xxx1
Acțiuni preferențiale	**(xxx,xxx)**	(xxx,xxx)
	xxx,xxx	xxx,xxx
Acțiuni comune	**xxx,xxx**	xxx,xxx

(IAS 10.11, IAS 1.85)

19. Costul bunurilor vândute și serviciilor prestate

Costul bunurilor vândute include următoarele cheltuieli:

	xxx2 Total	xxx1 Total
Amortizarea mijloacelor fixe		
- active proprii folosite în activitățile întreprinderii	**xxx,xxx**	xxx,xxx
- active proprii închiriate în cadrul leasingului operațional	**xxx,xxx**	xxx,xxx
- active în leasing financiar	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu reparațiile și întreținerea	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Amortizarea imobilizărilor necorporale	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Pierdere din deprecierea activelor	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	**-**	xxx,xxx
Cheltuieli cu materiile prime și materialele	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu personalul (Nota 22)	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu chiria	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Costuri de restructurare (Nota 16)	**xxx,xxx**	-
Total cheltuieli	**xxx,xxx**	xxx,xxx

(IAS 17.48, IAS 1.83)

20. Cheltuieli de distribuție

Cheltuielile de distribuție sunt analizate după cum urmează:

	xxx2 Total	xxx1 Total
Amortizarea mijloacelor fixe		
- active proprii folosite în activitățile întreprinderii	**xxx,xxx**	xxx,xxx
- active în leasing financiar	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Amortizarea imobilizărilor necorporale	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu materiile prime și materialele	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu personalul (Nota 22)	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli de marketing	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu publicitatea	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu chiria	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total cheltuieli	**xxx,xxx**	xxx,xxx

Scanned with OKEN Scanner

21. Cheltuieli generale de administrație

Cheltuielile generale şi de administrație includ următoarele:

	xxx2 Total	xxx1 Total
Amortizarea mijloacelor fixe proprii	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuielile cu personalul (Nota 22)	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli de audit	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli de consultanță	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Cheltuieli cu chiria	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Alte cheltuieli	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total cheltuieli	**xxx,xxx**	xxx,xxx

(IAS 17.48, IAS 1.83)

22. Angajați – cheltuieli cu personalul şi număr mediu angajați

	xxx2	xxx1
Cheltuieli cu salariile şi asimilate	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Compensări la terminarea contractului de muncă	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Alte cheltuieli sociale	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Total	**xxx,xxx**	**xxx,xxx**

(IAS 1.83)

Numărul mediu al angajaților era:

	xxx2	xxx1
România	**x,xxx**	x,xxx
Țara 1	**x,xxx**	x,xxx
Țara 2	**x,xxx**	x,xxx
	x,xxx	x,xxx

Numărul mediu al angajaților a scăzut cu xxx în comparație cu xxx1. Vânzările de filiale şi de titluri, precum şi alte active similare au cauzat scăderea numărului de angajați cu xxx. Noi achiziții/consolidări au determinat creşterea numărului de angajați cu xxx. **(IAS 1.102)**

23. Cheltuieli cu amortizarea

	xxx2	xxx1
Mijloace fixe	**xxx,xxx**	xxx,xxx
Imobilizări necorporale	**xxx,xxx**	xxx,xxx

(IAS 1.83, IAS 22.88, IAS 38.107)

Scanned with OKEN Scanner

24. Venituri/cheltuieli financiare

	xxx2	xxx1
Venituri din dobânzi	xxx,xxx	xxx,xxx
Venituri din dividende	xxx,xxx	xxx,xxx
Câștiguri din vânzarea titlurilor de plasament	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte venituri financiare	xxx,xxx	xxx,xxx
Total venituri financiare	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli cu dobânzile la credite	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Cheltuieli cu dobânzile la leasingul financiar	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Pierderi din vânzarea titlurilor de plasament	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Pierderi de schimb valutar	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Alte cheltuieli financiare	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Total cheltuieli financiare	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Rezultat financiar-net	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 18.35, IAS 21.42, IAS 25.49)

25. Alte venituri/cheltuieli

	xxx2	xxx1
Pierdere din poziția monetară netă a filialei străine **(IAS 29.9)**	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte cheltuieli	xxx,xxx	xxx,xxx
Alte cheltuieli total	xxx,xxx	xxx,xxx

26. Impozit pe profit

	xxx2	xxx1
Cheltuieli curente cu impozitul pe profit	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat datorat schimbării ratelor de impozitare	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Cheltuieli cu impozitul pe profit din vânzarea activităților întrerupte	xxx,xxx	xxx,xxx
Total	xxx,xxx	xxx,xxx

Modificările impozitului pe profit amânat constau în următoarele:

	xxx2	xxx1
Sold la 31 decembrie, raportat anterior	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Cheltuieli cu impozitul pe profit aferent schimbărilor în politicile contabile și erorilor fundamentale:		
Corecția erorii fundamentale (Nota 18)	-	xxx,xxx
Schimbări în politici contabile (Nota 18)	-	(xxx,xxx)
Efectul adoptării IAS 37 (Nota 16)	-	xxx,xxx
Sold la 1 ianuarie, retratat	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Cheltuiala cu impozitul pe profit amânat		
Cheltuiala din contul de profit și pierdere	xxx,xxx	xxx,xxx
Efectul reevaluării	xxx,xxx	xxx,xxx
Efectul schimbării ratei de impozitare	xxx,xxx	-
Efectul impozitului pe profit din diferențe de conversie	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Sold la 31 decembrie	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 12.79, 80)

Scanned with OKEN Scanner

În xxx2 guvernul a instituit o schimbare în rata de impozitare națională de la xx% la xx%.

Reconcilierea între rata efectivă de impozitare și rata de impozitare națională este:

	xxx2	%	xxx1	%
Profitul contabil	xxxx,xxx	·100	xxxx,xxx	100
Impozit pe profit calculat la rata de impozit aplicabilă (xx% în xxx2 și xx% în xxx1)	xxxx,xxx	xx	xxxx,xxx	xx
Efectul veniturilor neimpozabile:				
Dividende	(xxxx,xxx)	(xx)	(xxxx,xxx)	(xx)
Câștig din vânzarea titlurilor de plasament	(xxxx,xxx)	(xx)	(xxxx,xxx)	(xx)
Efectul cheltuielilor nedeductibile:	xxxx,xxx	xx	xxxx,xxx	xx
Impozit pe profit suplimentar	xxxx,xxx	xx	xxxx,xxx	xx
Amortizarea fondului comercial	xxxx,xxx	xx	xxxx,xxx	xx
Donații	xxxx,xxx	xx	xxxx,xxx	xx
Efectul impozitării diferențelor temporare	xxx,xxx	xx	xxx,xxx	xx
Cheltuiala cu impozitul pe profit	xxxx,xxx	xx	xxx,xxx	xx

Componentele datoriei cu impozitul amânat sunt următoarele:

	1 ianuarie xxx1 (retratat)	Creditată contului de profit și pierdere	Creditate capitalului propriu	31 decembrie xxx1 (retratat)	Creditate contului de profit și pierdere	Creditată capitalului propriu	31 decembrie xxx2
Creanța cu impozitul amânat							
Cost de restructurare	-	-	-	-	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Pierdere fiscală reportată	xxx,xxx	(xxx,xxx)	-	xxx,xxx	(xxx,xxx)	-	-
Datorie cu impozitul amânat							
Reevaluări de active:							
Clădiri	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)
Imobilizări corporale date cu chirie	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Efectul pierderii din depreciere	-	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Total	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)
Costuri neimpozabile cu dezvoltarea producției	-	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)
Efectul diferențelor de conversie creditate în capitalul propriu	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Datorie netă cu impozitul amânat	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)

Întreprinderea are diferențe temporare deductibile în valoare de xxx,xxx, pierdere fiscală reportată de xxx,xxx (care poate fi reportată x ani) și credite fiscale neutilizate de xxx,xxx, pentru care nu s-a recunoscut în bilanț nici o creanță cu impozitul amânat datorită incertitudinii recuperării sale.

Scanned with OKEN Scanner

Profiturile repartizate ale filialelor străine sunt de aproximativ xxx,xxx și xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 și, respectiv, xxx1. Deoarece întreprinderea intenționează să reinvestească aceste câștiguri, pentru acestea nu s-au calculat impozite amânate. **(IAS 12.81)**

În plus, impozite amânate de xxx,xxx și xxx,xxx au fost transferate în xxx2 și, respectiv, xxx1 din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat la o valoare egală cu diferența dintre amortizarea clădirilor reevaluate și amortizarea bazată pe costul acelor clădiri. Transferuri similare de xxx,xxx și xxx,xxx au fost făcute la cedarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor corporale date cu chirie în xxx2 și, respectiv, xxx1. **(IAS 12.64, 65)**

27. Elemente extraordinare

În aprilie xxx2, un cutremur puternic a deteriorat stocurile și clădirile Filialei 1. Pierderea rezultată se ridică la xxx,xxx, mai puțin recuperările din asigurare și impozitul pe profit de xxx,xxx, acest lucru fiind reflectat în contul de profit și pierdere ca un element extraordinar. **(IAS 8.11, IAS 12.81)**

28. Rezultatul pe acțiune

Rezultatul pe acțiune este calculat ca raport între profitul net al perioadei atribuit acționarilor comuni (profitul net al perioadei, mai puțin dividendele acțiunilor preferențiale) și numărul mediu ponderat al acțiunilor comune din aceea perioadă.

În scopul calculării rezultatului pe acțiune - diluat, rezultatul net atribuit acționarilor comuni și media ponderată a acțiunilor comune în circulație se ajustează cu influențele tuturor acțiunilor potențiale diluante (conversia obligațiunilor și exercitarea opțiunilor pe acțiuni). Rezultatul net al perioadei atribuit acționarilor se ajustează cu valoarea după impozitare a dobânzii recunoscute în acel exercițiu aferentă obligațiunilor convertibile. Numărul acțiunilor este media ponderată a acțiunilor comune aflate în circulație, plus media ponderată a acțiunilor care ar fi emise ca urmare a conversiei tuturor acțiunilor potențiale diluante în acțiuni comune. Obligațiunile convertibile se consideră a fi fost transformate în acțiuni comune la data emisiunii obligațiunilor (15 ianuarie xxx2). Opțiunile pe acțiuni se consideră a fi convertite în acțiuni la data când au fost acordate.

	Pentru exercițiul încheiat la xxx2		
	Profit	**Media ponderată a acțiunilor (în mii)**	**Suma rezultatului pe acțiune**
Profit net atribuit acționarilor comuni	xxx,xxx		
Minus dividende preferențiale	(xxx,xxx)		
Rezultatul pe acțiune - de bază			
Profitul net al acționarilor comuni	xxx,xxx	xxx	xx.xx
Plus: Conversia obligațiunilor și opțiunile pe acțiuni acordate	-	xxx	

Scanned with OKEN Scanner

	Pentru exercițiul încheiat la xxx2		
	Profit	Media ponderată a acțiunilor (în mii)	Suma rezultatului pe acțiune
Plus: Eliminarea efectului cheltuielilor cu dobânda după impozitare, aferentă obligațiunilor convertibile	xxx,xxx		
Rezultatul pe acțiune diluat			
Profit net al acționarilor comuni după conversie	xxx,xxx	xxx	xx.xx

	Pentru exercițiul încheiat la xxx1		
	Profit	Media ponderată a acțiunilor (in mii)	Suma rezultatului pe acțiune
Profit net atribuit acționarilor comuni	xxx,xxx		
Minus: Dividende preferențiale	(xxx,xxx)		
Rezultatul pe acțiune de bază	xxx,xxx		
Profitul net al acționarilor comuni	xxx,xxx	xxx	xx.xx
Plus: Opțiunile pe acțiune acordate	-	xxx	
Rezultatul pe acțiune diluat			
Profitul net al acționarilor comuni după conversie	xxx,xxx	xxx	xx.xx

(IAS 33.49)

29. Informația pe segmente

Informația pe segmente este prezentată după cum urmează:

A. Segmentele de activitate

Întreprinderea își desfășoară majoritatea activităților sale în următoarele domenii:

a) produse alimentare (procesarea și marketingul produselor alimentare);
b) operațiuni de restaurant;
c) operațiuni hoteliere;
d) fabricarea de mobilier (consolidată până la 31 iulie xxx2);
e) servicii.

B. Segmente geografice

Grupul „Alfa" își desfășoară majoritatea activităților în România, Țara 1, Țara 2, Țara 3. **(IAS 14.81)**

Datele segmentului geografic

	Țara 1		Țara 2		Țara 3		Total	
	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1
Vânzări externe	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Active pe segment	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli de capital	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 14.69)

Scanned with OKEN Scanner

Datele segmentului de activitate

	Produse alimentare		Operaţiuni de catering		Operaţiuni hoteliere		Fabricarea de mobilier		Servicii		Eliminări		Centrul corporaţiei		Consolidate	
	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1	xxx2	xxx1
Vânzări externe	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	-	-
Vânzări intersegment	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	-	-	-
Venit	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Rezultatul pe segment	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Activele pe segment	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Datorii pe segment	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli de capital	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizare	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Pierdere din deprecierea activelor recunoscută în contul de profit şi pierdere	xxx,xxx	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Pierdere din deprecierea activelor recunoscută direct în capitalul propriu	xxx,xxx	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuieli non-cash, altele decât deprecierea şi amortizarea	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Partea de profit şi pierdere a întreprinderilor asociate	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Investiţii în întreprinderile asociate	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Fluxuri de numerar din:																
Activităţi de exploatare	(xxx,xxx)	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Activităţi de finanţare	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx
Activităţi de investiţii	(xxx,xxx)	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	(xxx,xxx)	xxx,xxx	xxx,xxx	-	-	-	-	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 14.51-67)

Scanned with OKEN Scanner

30. Note la situația fluxurilor de numerar

Activități de investiții și financiare altele decât cele în numerar:

	xxx2	xxx1
Obligații asumate pentru achiziționarea de mobilier și utilaje în contractele de leasing financiar	xxx,xxx	xxx,xxx
Conversia de obligațiuni în acțiuni comune	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 7.43)

31. Leasing

Locatar – Leasing financiar

Imobilizările corporale primite în leasing de întreprindere includ clădiri, utilaje și echipamente. Cele mai semnificative obligații asumate în cadrul contractelor de leasing, altele decât ratele, presupun menținerea în stare bună a clădirilor, asigurările și impozitele. Termenii leasingului variază în general între 10 și 25 ani, cu opțiunea de a reînnoi contractul în anumite condiții. Unele contracte de leasing stipulează plăți contingente pe baza unui procent din vânzări.

Chiriile contingente asociate contractelor de leasing financiar în xxx2 și xxx1 erau de xxx,xxx și, respectiv, xxx,xxx și au fost, ca urmare, înregistrate ca și cheltuieli. Mai jos prezentăm o analiză a activelor în cadrul contractelor de leasing financiar:

	xxx2	xxx1
Clădiri	xxx,xxx	xxx,xxx
Utilaje și echipamente	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizarea cumulată	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Valoarea contabilă netă	xxx,xxx	xxx,xxx

Plățile minime viitoare pentru leasingul financiar sunt următoarele:

Până la 1 an	xxx,xxx
Între 1 an și 5 ani	xxx,xxx
După 5 ani	xxx,xxx
Total obligații minime	xxx,xxx
Costuri executorii	(xxx,xxx)
Obligații minime nete	xxx,xxx
Dobânda	(xxx,xxx)
Valoarea actuală a obligațiilor minime	xxx,xxx

Locatar – Leasing operațional

Întreprinderea a încheiat diferite contracte de leasing pentru utilaje, birouri și alte imobile. Majoritatea contractelor conțin opțiuni de reînnoire. Unele conțin clauze de escaladare. Termenii de leasing nu conțin restricții asupra activităților

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderii privind dividende, datorii suplimentare sau leasing adițional. Cheltuiala cu chiria constă din următoarele:

	xxx2	xxx1
Cheltuiala de bază	xxx,xxx	xxx,xxx
Cheltuiala contingentă	xxx,xxx	xxx,xxx
Venit din leasing	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
	xxx,xxx	xxx,xxx

Plățile minime viitoare ale leasingului în cadrul contractelor de leasing operațional nerevocabile sunt următoarele:

Până la 1 an	xxx,xxx
Între 1 și 5 ani	xxx,xxx
Peste 5 ani	xxx,xxx
	xxx,xxx

Chiriile minime totale de primit în cadrul leasingurilor operaționale nerevocabile la 31 decembrie xxx2 este de xxx,xxx. **(IAS 17.27)**

Locator – Leasing financiar

Plățile viitoare de leasing de primit sunt următoarele:

Până la un an	xxx,xxx
Între 1 și 5 ani	xxx,xxx
După 5 ani	xxx,xxx
Total investiție brută în leasing financiar	xxx,xxx
Venit financiar viitor nerealizat	(xxx,xxx)
Rezerve pentru plățile minime de leasing de primit	(xxx,xxx)
Investiție netă în leasing financiar	xxx,xxx

Valoarea actuală a plăților minime de leasing de primit la data bilanțului este următoarea:

Până la 1 an	xxx,xxx
Între 1 an și 5 ani	xxx,xxx
Peste 5 ani	xxx,xxx
	xxx,xxx

(IAS 17.39)

Locator – Leasing operațional

Active închiriate:

	xxx2	xxx1
Clădiri	xxx,xxx	xxx,xxx
Utilaje și echipament	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx
Amortizare cumulată	(xxx,xxx)	(xxx,xxx)
Valoarea contabilă netă	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 17.54)

Scanned with OKEN Scanner

Plățile viitoare minime de leasing de primit în cadrul contractelor de leasing operațional nerevocabile sunt următoarele:

Până la 1 an	xxx,xxx
Între 1 an și 5 ani	xxx,xxx
Peste 5 ani	xxx,xxx
	xxx,xxx

(IAS 17.48)

32. Obligații

Obligațiile provenind din contracte având ca obiect terenuri și mijloace fixe sunt următoarele:

	xxx2	xxx1
xxx3	xxx,xxx	xxx,xxx
xxx4	xxx,xxx	xxx,xxx
xxx5	xxx,xxx	xxx,xxx
xxx6	xxx,xxx	xxx,xxx
xxx7	xxx,xxx	xxx,xxx
După xxx7	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx
din care: întreprinderi asociate	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 16.61)

33. Datorii contingente – Litigii

(1) Întreprinderea este implicată într-un caz penal intentat de un consultant financiar pretinzând aproximativ xxx,xxx. Conducerea crede că plățile cerute s-au efectuat și litigiul nu este fondat.

(2) Diferite acțiuni legale și cereri sunt în curs de soluționare sau pot fi declarate în viitor împotriva întreprinderii, din litigii ce țin de cursul normal al activității. Acestea includ în principal probleme privind garanțiile și violarea drepturilor de proprietate intelectuală. Riscurile corespunzătoare au fost analizate cu privire la probabilitatea realizării lor. Deși rezultatul acestor probleme nu poate fi întotdeauna stabilit cu precizie, conducerea consideră că nu vor rezulta datorii semnificative.

(3) În xxx1 întreprinderea din Țara 1 a primit o finanțare din partea Ministerului Muncii. Asistența guvernamentală este oferită întreprinderilor care angajează lucrători locali, și le oferă pregătire profesională. Condițiile finanțării sunt îndeplinite dacă angajații sunt reținuți pentru un an de la data inițială a angajării. Conducerea consideră că va respecta toate condițiile finanțării. **(IAS 37.86)**

Scanned with OKEN Scanner

34. Tranzacţii cu părţi afiliate

(1) Tranzacţiile cu întreprinderi afiliate

a) Achiziţionarea de materii prime de la întreprinderea afiliată 1 în xxx2 şi xxx1, care se ridică la xxx,xxx şi, respectiv, xxx,xxx.
b) Vânzare de bunuri şi produse întreprinderilor afiliate 3 şi 4 în xxx2 şi xxx1, care se ridică la xxx,xxx şi, respectiv, xxx,xxx.
c) Întreprinderea închiriază imobile de la întreprinderea afiliată 2. Totalul chiriei plătite de întreprindere în xxx2 şi xxx1 se ridică la xxx,xxx şi, respectiv, xxx,xxx. **(IAS 24.22,23)**

Bilanţul include următoarele valori rezultate din tranzacţii cu întreprinderi afiliate:

	xxx2	xxx1
Creanţe comerciale	xxx,xxx	xxx,xxx
Plăţi comerciale şi alte plăţi	xxx,xxx	xxx,xxx
	xxx,xxx	xxx,xxx

(IAS 1.72)

(2) Retribuţii ale Comitetului Director

a) Un provizion de xxx,xxx în xxx2 (xxx,xxx în xxx1) a fost înregistrat pentru pensii ale foştilor membri ai Comitetului Director şi dependenţii acestora; cheltuiala anului curent pentru aceste pensii se ridică la xxx,xxx (xxx,xxx în xxx1).
b) Remuneraţia totală a directorilor a fost de aproximativ xxx,xxx şi xxx,xxx în xxx2 şi xxx1.
c) Acţiuni deţinute de membrii Comitetului Director:

	xxx2	xxx1
Acţiuni comune	xx,xxx	xx,xxx
Acţiuni preferenţiale	xx,xxx	xx,xxx

(IAS 24.22,23)

(3) Împrumuturi acordate angajaţilor

În unele ţări angajaţii pot primi împrumuturi de la întreprindere. Ratele pentru astfel de împrumuturi nu se află sub ratele dobânzii de pe piaţă. Alţi termeni semnificativi ai împrumuturilor sunt aceiaşi ca şi cei oferiţi de piaţă. Soldul împrumuturilor de primit de la angajaţi era de xxx,xxx şi xxx,xxx la 31 decembrie xxx2 şi, respectiv, xxx1. **(IAS 24.22, 23)**

35. Evenimente ulterioare datei bilanţului

Vânzarea Filialei „X" către întreprinderea „ABC" pentru xxx,xxx în numerar a fost realizată la 26 ianuarie xxx3. Profitul estimat înainte de impozitare de xxx,xxx provenit din această vânzare va fi inclus în rezultatele societăţii din primul trimestru pentru xxx3. **(IAS 10.9, 20)**

Scanned with OKEN Scanner

Prezentarea societăților comerciale care au participat la programul-pilot de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate

Scanned with OKEN Scanner

ADMINISTRAŢIA NAŢIONALĂ A DRUMURILOR

- **Sediu:** B-dul Dinicu Golescu, nr. 38, sector 1, Bucureşti
- **Patrimoniul regiei la 31.12.2000, din care:** 288.012 mil. lei
  - **Patrimoniul public:** 177.589 mil. lei
  - **Patrimoniul propriu:** 110.423 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 2.683.565 mil. lei
- **Profilul activităţii:** administrarea, proiectarea, construirea, modernizarea, reabilitarea, repararea, întreţinerea şi exploatarea drumurilor naţionale în scopul desfăşurării traficului rutier în condiţii de siguranţă a circulaţiei, coordonarea dezvoltării unitare a întregii reţele de drumuri în concordanţă cu cerinţele economiei naţionale şi cu cele de apărare, stabilirea, încasarea şi controlul obligaţiilor transportatorilor pentru folosirea drumurilor în punctele de frontieră şi în alte puncte din reţeaua drumurilor naţionale, pe traseele acestor drumuri, precum şi în alte puncte stabilite potrivit legii, controlul încasării şi utilizării Fondului special al drumurilor, constituit potrivit prevederilor Legii nr. 118/1998, republicată, precum şi alte activităţi necesare îndeplinirii obiectului său de activitate.

Scanned with OKEN Scanner

ALRO

PRIMARY ALUMINIUM SMELTER

S.C. ALRO S.A.

➲ **Sediu:** Str. Piteşti, nr. 116, Slatina, jud. Olt

➲ **Structură acţionariat:**

– **A.P.A.P.S.**	**54,72%**
– **CONEF S.A.**	**10,50%**
– **THE ROMANIAN INVESTMENT COMPANY CYPRUS**	**10,00%**
– **BROADHURST INV. LTD.**	**7,18%**
– **THE EAST EUROPE DEVELOPMENT FUND LTD.**	**3,43%**
– **ALŢII**	**14,17%**

➲ **Capital social la 31.12.2000:** 792.290 mil. lei

➲ **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 7.050.402 mil. lei

➲ **Profil activitate:** producerea şi comercializarea aluminiului primar şi a aliajelor din aluminiu sub formă de lingouri, sârmă, bare omogenizate, sleburi.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. ARCTIC S.A.

- **Sediu:** Str. 13 Decembrie, nr. 210, Găeşti, jud. Dâmboviţa
- **Structură acţionariat:**
  - **Banca Europeană pentru Reconstrucţie şi Dezvoltare** **28,60%**
  - **Bank of Bermuda (Guernesey) Ltd.** **25,48%**
  - **The Romanian Investments Company Cyprus (Cipru)** **18,06%**
  - **Broadhurst Investments Limited** **5,18%**
  - **Alţi acţionari** **22,68%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 228.744 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 863.689 mil. lei
- **Profil activitate:** fabricarea maşinilor şi aparatelor de uz casnic

Scanned with OKEN Scanner

Autoliv

S.C. Autoliv România S.A.

- **Sediu:** DN 1, km 168, Şoseaua Braşov-Sibiu
- **Structură acţionariat:**
  - **– Autoliv GmbH** **79,70%**
  - **– Autoliv East Europe AB** **19,97%**
  - **– Autoliv Sicherheitstechnik GmbH** **0,11%**
  - **– Autoliv Kft.** **0,11%**
  - **– Acţiuni proprii deţinute de societate** **0,11%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 8.052 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 61.647 mil. lei
- **Profil activitate:** producţie centuri de siguranţă auto şi airbag-uri
- **Atestări în domeniul calităţii:** ISO 9001, ISO 14001, QS-9000 şi ISO/TS 16949

Scanned with OKEN Scanner

S.C. AUTOMOBILE DACIA S.A.

- **Sediu:** Str. Uzinei, nr. 1-3, Mioveni, jud. Argeş
- **Structură acţionariat:**
  - **– RENAULT S.A.** **80,137%**
  - **– A.P.A.P.S.** **0,023%**
  - **– Alţi acţionari** **19,837%**
  - **– Capital social rămas la dispoziţia societăţii** **0,003%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 2.581.503 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 4.543.348 mil. lei
- **Profil activitate:** construcţia de autoturisme şi piese de schimb

Scanned with OKEN Scanner

COMBINATUL SIDERURGIC SIDEX S.A. GALAȚI - ROMÂNIA

S.C. SIDEX S.A.

➲ **Sediu:** Str. Smârdan, nr. 1, Galați

➲ **Structură acționariat:**

– A.P.A.P.S.	86,979%
– SIF 2 Moldova	10,340%
– Alți acționari	1,958%
– SIF Oltenia	0,723%

➲ **Capital social la 31.12.2000:** 6.307.994 mil. lei

➲ **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 17.316.767 mil. lei

➲ **Profilul activității:** producerea şi comercializarea produselor laminate la cald şi la rece din oțel, în domeniul fabricației de produse metalurgice feroase, produse lungi, țevi sudate longitudinal şi produse chimice secundare.

➲ **Alte informații semnificative:**

- realizează peste 70% din producția de oțel a României;
- furnizează aproximativ 95% din producția de laminate solicitate pe piața internă;
- jumătate din producția SIDEX este exportată în peste 40 de țări din întreaga lume, toate produsele fiind obținute în conformitate cu standardele americane, germane, japoneze ş.a.;
- SIDEX este în proces de privatizare, la această dată fiind semnat un contract preliminar cu firma LNM ISPAT cu sediul în Marea Britanie;
- perspectiva contabilă: introducerea US GAAP.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. COMPA S.A.

➲ **Sediu:** Str. N. Coandă, Sibiu, RO-2400

➲ **Structură acţionariat:**

– Asociaţia salariaţilor COMPA	56,46%
– Romanian Investments Company Cyprus Ltd.	17,09%
– Broadhurst Investments Limited	5,63%
– Alţii	20,82%

➲ **Capital social la 31.12.2000:** 74.494 mil. lei

➲ **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 470.602 mil. lei

➲ **Profil activitate:** proiectare – execuţie – comerţ piese auto

➲ **Principalele grupe de produse:** • ansamble auto (transmisii cardanice, aparatură de frână, casete de direcţie, ştergătoare de parbriz) • piese ştanţate • arcuri înfăşurate la rece şi inele de siguranţă • remorci, cabine de tractor • amortizoare hidraulice grele • ansamble mecano-sudate • piese turnate sub presiune.

➲ Clienţi principali interni	➲ Clienţi principali externi
AUTOMOBILE DACIA	GKN WALTERSCHEID (Germania)
ROMAN BRAŞOV	KRUPP HOESCH AUTOMOTIVE (Germania)
KRUPP BILSTEIN COMPA	KRUPP BILSTEIN (Germania)
KRUPP COMPA ARCURI	PIROUX INDUSTRIE (Franţa)
ARO CÂMPULUNG	VARIENS (Ungaria)
	MARGANNE RESORTS (Belgia)
	WICHMANN (Germania)
	WABCO (Austria)
	GREEN STAR INC. (USA)

Scanned with OKEN Scanner

TAROM
ROMANIAN AIR TRANSPORT

SOCIETATEA COMERCIALĂ COMPANIA DE TRANSPORTURI AERIENE – TAROM S.A.

- **Sediu:** Şoseaua Bucureşti – Ploieşti, km. 16,5, Bucureşti
- **Structură acţionariat:**
  - **– STATUL ROMÂN prin Ministerul Lucrărilor Publice Transporturilor şi Locuinţei** **96,71%**
  - **– S.I.F. MUNTENIA** **0,68%**
  - **– RA ROMATSA** **2,41%**
  - **– Autoritatea Aeronautică Civilă Română** **0,2%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 2.772.683 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 4.007.795 mil. lei
- **Profil activitate:** Obiectul principal de activitate îl constituie efectuarea de transporturi aeriene interne şi internaţionale de călători, de bagaje, mărfuri şi poştă, prin curse regulate, charter şi închiriate, precum şi alte prestări legate de executarea transportului aerian.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. EXCELENT S.A.

- **Sediu:** Şoseaua Viilor, nr. 20, sector 5, Bucureşti
- **Structură acționariat:**
  - **– AXIS INVESTMENT LTD (investitor străin)** **95%**
  - **– PERSOANE FIZICE** **5%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 93.858 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 509.841 mil. lei
- **Profil activitate:** producerea şi comercializarea produselor zaharoase

Scanned with OKEN Scanner

MOBIL ROM

S.C. MOBIL ROM S.A.

- **Sediu social:** Calea Dorobanţilor, nr. 135-145, sector 1, Bucureşti
- S.C. MOBIL ROM S.A. este fondată în 1996 pentru a răspunde unei cereri lansate de Guvernul României în vederea atribuirii licenţelor de telefonie mobilă GSM. Acţionarul său principal, Orange S.A. Franţa, împreună cu partenerii săi, şi-au reunit cunoştinţele tehnice şi comerciale pentru a răspunde necesităţii de comunicaţie mobilă, atât profesională cât şi personală, a pieţei largi.
- **Structură acţionariat:**

– ORANGE S.A.	51,00%	– INNOVA	2,08%
– FTMIB	16,81%	– MBL COMPUTERS	1,60%
– NORINGTON	7,48%	– RADCOM	1,60%
– TOMEN CORP.	5,45%	– SOCIETE GENERALE	0,96%
– FINAS	4,05%	– BOSTON LTD.	0,62%
– ALCATEL N.V.	2,87%	– TAQUISEN	0,51%
– POLISH	2,55%	– SOGENIF	0,19%
– VERBENA	2,23%		

- **Capital social la 31.12.2000:** 935.967 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 6.264.058 mil. lei
- S.C. MOBIL ROM S.A. este operatorul de telefonie mobilă care şi-a propus să ofere servicii GSM de cea mai înaltă calitate şi să facă din telefonia mobilă un instrument de comunicare accesibil pentru toţi românii. Ca urmare, S.C. MOBIL ROM S.A. este în prezent pe primul loc între cei patru operatori prezenţi pe piaţa românească, furnizând servicii de telefonie mobilă GSM (în frecvenţa 900 MHz), alte servicii cu valoare adăugată (roaming, fax, data, birou – mobil, acces Internet), vânzarea de telefoane celulare şi accesorii, incluse în pachetele de servicii – abonamente, precum şi cartele reîncărcabile. Oferta de servicii MOBIL ROM se constituie din două mărci principale: Dialog, serviciul de abonamente lansat la 6 iunie 1997 şi ALO, serviciul pre-plătit lansat la 3 noiembrie 1997.
- S.C. MOBIL ROM S.A. este primul operator GSM care a lansat serviciul de roaming, având în prezent acorduri de roaming cu 190 operatori în 82 de ţări. Este de asemenea primul operator GSM care a oferit servicii de fax şi date şi a lansat InfoServicii.

dialog
GSM

Reţea performantă, tehnologie inovatoare, personal competent şi organizare: acestea sunt avantajele Dialog. Pentru fiecare utilizator aceasta se traduce printr-un serviciu care răspunde propriilor nevoi.

Scanned with OKEN Scanner

S.C. POLICOLOR S.A.

- **Sediu:** B-dul Theodor Pallady, nr. 51, sector 3
- **Structură acționariat:**
  - **Romanian Investment Fund Cyprus Ltd. 28,30%**
  - **The Romanian American Enterprise Fund 27,35%**
  - **Societe Generale Romanian Fund Bank of Bermuda 11,25%**
  - **Romanian Investment Company Cyprus Ltd. 10,25%**
  - **Alți acționari 22,85%**
- **Capital social la 31.12.2000:** 49.080 mil. lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 528.574 mil. lei
- **Profil activitate:** producție și comercializare lacuri și vopsele

Scanned with OKEN Scanner

SOCIETATEA NAŢIONALĂ DE TRANSPORT GAZE NATURALE TRANSGAZ S.A.

➲ **Sediu:** Str. Unirii, nr. 4, Mediaş, 3125, jud. Sibiu

➲ **Structură acţionariat:** capitalul social este deţinut în întregime de statul român, în calitate de acţionar unic, reprezentat de Ministerul Industriei şi Resurselor.

➲ **Capital social la 31.12.2000:** 1.037.138 mil. lei

➲ **Cifră de afaceri la 31.12.2000:** 4.987.035 mil. lei

➲ **Profilul activităţii:**

- transportul gazelor naturale;
- tranzitul internaţional de gaze naturale pe teritoriul României;
- furnizarea numai a gazelor naturale care reprezintă valoarea serviciului de transport pentru transportul internaţional şi a creditului marfă pentru construcţia conductei Isaccea-Negru Vodă;
- dispecerizarea reţelelor şi sistemelor de alimentare cu gaze naturale;
- cercetarea şi proiectarea pentru activitatea de transport.

➲ **Alte informaţii semnificative:**

- are ca scop îndeplinirea strategiei naţionale pentru transportul, tranzitul internaţional şi dispecerizarea gazelor naturale;
- este operatorul tehnic al sistemului naţional de conducte de transport a gazelor naturale şi răspunde de funcţionarea acestuia în condiţii de calitate, siguranţă, eficienţă economică şi protecţie a mediului înconjurător;
- sistemul naţional de transport a gazelor naturale face parte din domeniul public de interes naţional şi este de importanţă strategică.

Scanned with OKEN Scanner

SOCIETATEA COMERCIALĂ
Terapia S.A.
COMPANY OF SHARE HOLDERS

S.C. TERAPIA S.A.

- **Sediu:** Str. Fabricii, nr. 124, Cluj-Napoca
- **Structură acţionariat:**

– ROMANIAN INVESTMENT COMPANY	20,00%
– S.C. ROMFERCHIM S.A. BUCUREŞTI	17,95%
– ROMANIAN INVESTMENT FUND	14,58%
– BROADHURST INV. LIMITED	
– LINDSELL ENTREPRISES LIM.	7,13%
– BROADHURST INV. ROMANIA	
– LABRADOR PARTNER LP	5,27%
– ALŢI ACŢIONARI	35,07%

- **Capital social la 31.12.2000:** 306.613.680 mii lei
- **Cifră afaceri la 31.12.2000:** 730.090.651 mii lei
- **Profil activitate:** S.C. TERAPIA S.A. ocupă locul trei în rândul producătorilor români de medicamente, portofoliul cuprinde aproximativ 90 de produse în diverse forme farmaceutice. Portofoliul de produse se concentrează asupra medicamentelor din clase terapeutice potenţial ridicate, punând accent îndeosebi pe produse din clasele cardiovascular, sistem nervos central, tract alimentar, sistem musculo-scheletic, sistem respirator. În prezent, societatea desfăşoară o activitate susţinută de marketing, costând în promovarea internă a unor produse strategice ale companiei, precum şi deschiderea unor puncte de distribuţie în ţară (Bucureşti, Galaţi, Craiova). În perioada 1998-2000 situaţiile financiare ale societăţii au fost audiate de către PriceWaterhouseCoopers în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

E926 20

Pornind de la faptul că una din priorităţile Guvernului României pentru realizarea obiectivelor propuse prin strategia de aderare la Uniunea Europeană o reprezintă perfecţionarea mediului de afaceri, în vederea accelerării procesului de atragere a investiţiilor de capital autohton şi internaţional, ca o condiţie a evoluţiei economice, trebuie menţionat rolul sistemului de contabilitate şi de audit financiar ca factor esenţial în acest demers, tocmai prin importanţa calităţii informaţiei contabile pentru decident, indiferent dacă acesta este investitor, creditor financiar sau manager.

Prezentul ghid practic oferă societăţilor care aplică Programul de dezvoltare a sistemului de contabilitate aprobat prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 soluţii concrete de rezolvare a cerinţelor Standardelor Internaţionale de Contabilitate, în principal a celor aplicabile în anul 2001.

Am considerat necesară prezentarea unor aspecte practice legate de primul an de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi a unor aspecte privind aplicarea raţionamentului profesional, a principiului pragului de semnificaţie şi a celui privind prevalenţa economicului faţă de juridic.

Maria Manolescu
Secretar de Stat
Ministerul Finanţelor Publice

Scanned with OKEN Scanner